

ACTUALIDAD

CIRCULAR MONOGRAFICA, ENERO 2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

AVISO IMPORTANTE

Estas notas son meramente orientativas. Le aconsejamos que, antes de tomar cualquier medida basada en su contenido, nos consulte al respecto. Las informaciones sobre materia tributaria contenidas en la presente circular se refieren a la normativa aplicable en Territorio Común, que puede y suele diferir, a veces notablemente, de la normativa aplicable en los Territorios Históricos de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya y en la Comunidad Foral de Navarra. Por ello, si Ud. está sujeto a obligaciones fiscales con distintas Administraciones, o simplemente está interesado en conocer las diversas normativas, diríjase directamente a SBAL IMPUESTOS, S.A. donde le atenderemos gustosamente.

I N D I C E

	Página
I-. HECHO IMPONIBLE Y CONTRIBUYENTES (ANTES SUJETOS PASIVOS) DEL IMPUESTO	1.
II-. BASE IMPONIBLE	3.
III-. OPERACIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS	8.
IV-. TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	12.
V-. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE	13.
VI-. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	14.
VII-. TIPOS DE GRAVAMEN	14.
VIII-. BONIFICACIONES	15.
IX-. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES	15.
X-. REGÍMENES ESPECIALES	15.
XI-. PAGOS FRACCIONADOS	16.
XII-. GESTIÓN DEL IMPUESTO	17

NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el BOE de 28 de noviembre de 2014, se publicó la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que sustituye a la anterior normativa reguladora de este impuesto que queda derogada con la nueva Ley.

Esta nueva Ley ha entrado en vigor el día uno de enero de 2015, siendo de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha. Sin embargo, algunas de sus disposiciones producirán efectos en otro ejercicio diferente como se indicará en los apartados de análisis correspondientes.

Seguidamente reseñamos las principales novedades de la misma, con la inevitable comparación, en muchos casos, con la anterior normativa.

I.-

HECHO IMPONIBLE Y CONTRIBUYENTES (ANTES SUJETOS PASIVOS) DEL IMPUESTO

El hecho imponible, como no podía ser de otra forma, es la obtención de renta por el contribuyente (se sustituye el término de sujeto pasivo). A señalar que las sociedades civiles con objeto mercantil, que tributaban en régimen de atribución de rentas, pasarán a hacerlo por el Impuesto sobre Sociedades a partir de 2016 y con un régimen especial para su disolución y liquidación en las que concurren determinadas circunstancias.

El concepto de actividad económica se define de manera similar al tradicionalmente utilizado en el IRPF y se incluye el de “entidad patrimonial”, con especial relevancia en la aplicación de ciertos regímenes y reglas especiales como seguidamente desarrollamos.

1.1 Concepto de actividad económica

Se define como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se requiere que su ordenación se realice al menos a través de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa teniendo en cuenta todas las entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades en los términos del art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

1.2 Concepto de entidad patrimonial

Entidad patrimonial será aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, esto es, que su actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Estas entidades se considera que no realizan actividad económica, por lo que se las excluyen de la aplicación de determinados incentivos fiscales, como el régimen especial de entidades de reducida dimensión.

No se computarán como valores:

- a. Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d. Los que otorguen, al menos el 5 por 100 del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no sea una entidad patrimonial.

Esta condición se determinará teniendo en cuenta todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El cálculo del valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica es el que se deduce de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, si es la dominante de un grupo mercantil, de los balances consolidados.

1.3 Sociedades civiles

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, tributando por el régimen general (o el régimen especial que les corresponda, como el de entidades de reducida dimensión) mientras que las que no lo tengan seguirán tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta norma entrará en vigor para los ejercicios que se inicien en 2016, estableciéndose un régimen de disolución y liquidación y un régimen transitorio previos a su aplicación.

II.- LA BASE IMPONIBLE

La nueva Ley pone el acento en la búsqueda del objetivo de estabilidad de los recursos y consolidación fiscal, a través de la ampliación de la base imponible.

Es significativa la desaparición de los coeficientes de actualización que eran aplicables en la transmisión de inmuebles que no tuvieran la consideración de existencias y que de alguna manera paliaban la depreciación monetaria habida desde su adquisición, actualizando tanto su valor de coste como el de sus amortizaciones.

Los criterios generales para la determinación de la base imponible parten del resultado contable corregido según dispone la Ley con las limitaciones introducidas a la deducción por deterioros y gastos financieros, unidas a la exención para evitar la doble imposición o las limitaciones para la deducción de determinadas rentas negativas intragrupo conducen de la base imponible al resultado de explotación.

2.1 Amortizaciones y otras depreciaciones

- i. En relación con las amortizaciones, destaca la simplificación de las tablas de amortización, que sin perjuicio de desarrollo reglamentario, se contemplan en la propia Ley. Se siguen manteniendo varios métodos de amortización así como la justificación de la depreciación efectiva del elemento y los supuestos de libertad de amortización.

De aplicarse los cambios a los nuevos coeficientes de amortización, se contabilizará como un cambio en la estimación contable, afectando exclusivamente a la información en la memoria anual.

- ii. Se establece la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil atendiendo a la duración de la misma, sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o a la relación con el transmitente.

Se introduce un régimen transitorio que impide la aplicación del nuevo régimen al intangible adquirido antes del uno de enero de 2015 a entidades del mismo grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio.

- iii. Se establece la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil definida, incluyendo el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5 por 100, con independencia de su imputación contable o de la naturaleza del transmitente.

Al igual que en caso anterior, se establece un régimen transitorio que impide la aplicación de este régimen respecto de los elementos adquiridos a entidades del grupo antes de uno de enero de 2015 y con independencia de si la transmitente lo había adquirido previamente a no vinculadas.

No obstante lo expuesto anteriormente, para 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio de fusión, que subsiste bajo el régimen transitorio para adquisiciones realizadas en periodos iniciados, para el transmitente, antes del uno de enero de 2015, y del fondo de comercio general, tendrá como límite máximo el 1 por 100 anual. La deducción del inmovilizado intangible con vida útil indefinida en 2015 tendrá como límite el 2 por 100 anual.

Desaparece a partir de uno de enero de 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio financiero, estableciéndose (como no) un régimen transitorio que permite la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de uno de enero de 2015 de acuerdo con la normativa anterior, manteniéndose para 2015 la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

Se establece con carácter general, para todos los contribuyentes, la libertad de amortización para bienes de escaso valor, de hasta 300 euros de valor unitario, con un máximo de 25.000 euros al año. Consecuencia de ello, se elimina la actual para PYMEs de 601 euros y límite de 12.020 euros al año.

2.2 Deducción por reversión de medidas temporales

Los contribuyentes que tributen al tipo general o al previsto para entidades de nueva creación y a quienes les haya resultado de aplicación la limitación del 30 por 100 a las amortizaciones, tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5 por 100 de las cantidades que integren derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014. En los ejercicios iniciados en 2015 el porcentaje de deducción será del 2 por 100.

Igualmente los contribuyentes que se acogieron a la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012 tendrán derecho a una deducción del 5 por 100 (2 por 100 para los ejercicios iniciados en 2015) en la cuota por las cantidades que integren derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de dicha actualización.

2.3 Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo

No serán deducibles las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, valores de deuda y establecimientos permanentes en el extranjero, hasta el periodo en que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

- Que los citados elementos sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o bien, cuando la adquirente o la transmitente dejen de formar parte del grupo.
- Se den de baja en la entidad adquirente; o
- Cese la actividad del establecimiento o se extinga la sociedad transmitida (salvo en el caso de operación de reestructuración acogida al régimen especial de fusiones).

2.4 Limitación a la deducción de deterioros de activos

i. Elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda

No será deducible el deterioro que se pudiera producir por la pérdida de valor de los elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda. Estas pérdidas serán deducibles entre otros, en los siguientes casos:

- a. Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el periodo impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.
- b. Tratándose de elementos amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrarán con ocasión de la misma.

ii. Créditos u otros activos derivados de insolvencias que hayan generado activos por impuestos diferidos

Excepcionalmente resultarán deducibles en determinados casos y con ciertas condiciones y límites, las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivados de insolvencias así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos (DTA). En estos casos, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por 100 de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

Sin embargo para 2015 se establece, en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas.

Se modifica el artículo correspondiente del TRLIS vigente hasta 31/12/14 a efectos de incluir la misma limitación con efectos para los ejercicios iniciados en 2014. Este efecto retroactivo tiene efectos en el pago fraccionado que se tenga que realizar en el mes de diciembre de 2014.

iii. Deterioro de los créditos por insolvencias

La nueva LIS permite como excepción a la no deducibilidad de los deterioros de activos la correspondiente a los créditos derivados de posibles insolvencias.

Se mantiene el criterio de deducibilidad prácticamente en los mismos términos que en el TRLIS, pero se modifican los no deducibles, que son los siguientes:

- Los correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- Los correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez según la normativa concursal
- Los correspondientes a estimaciones globales.

2.5 Deducibilidad de gastos financieros

- a. La nueva LIS mantiene la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo según criterio del art. 42 del Código de Comercio, derivadas de las adquisiciones de participaciones de otras entidades del grupo o de aportaciones de capital a otras sociedades del grupo, salvo que se acrediten motivos económicos válidos para la realización de estas operaciones.
- b. Se mantiene en términos parecidos a los recogidos en el TRLIS el límite del 30 por 100 del beneficio operativo respecto a la deducibilidad de los gastos financieros. Como novedad, la exigencia en la nueva LIS viene dada cuando la participación es inferior al 5 por 100, una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como “beneficio operativo” de 20 millones de euros, en lugar de los 6 millones exigidos en la actualidad.

Se elimina el plazo de 18 años para el aprovechamiento futuro de los excesos no deducidos en un periodo determinado, que pasa a ser indefinido.

Se especifican tratamientos específicos en los casos de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida es incorporada al grupo de consolidación fiscal de la adquirente y para cuando la entidad adquirente realiza alguna operación de fusión con posterioridad.

Para el cálculo de los gastos financieros netos se excluyen, además de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo mercantil no deducibles, los gastos no deducibles de servicios en operaciones con paraísos fiscales y los de las operaciones híbridas con entidades vinculadas.

2.6 Otros gastos deducibles

- a. Se especifica qué se debe entender por retribución de los fondos propios, y por lo tanto, no deducible aquella que se corresponda con valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Se incluyen en esta categoría a los préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del art. 42 del Código de Comercio si bien esta limitación no operará para los contratos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014. No resultarán deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables de estos préstamos.

Por contra, y para evitar una doble imposición prestamista/prestataria, la entidad prestamista de un contrato de préstamo participativo o la perceptora de las retribuciones de esos valores que no son considerados como gasto deducible, le otorgará el tratamiento de dividendo a esas cantidades, aplicando, en su caso, el régimen de exención previsto en la nueva Ley del IS que estamos comentando.

- b. Se establece un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.
- c. Se señala expresamente que no se considerarán donativos o liberalidades las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral.
- d. Frente a las denominadas “operaciones híbridas” se rechaza la posibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10 por 100.

III.-

OPERACIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS

Relacionamos las principales novedades con respecto al texto vigente en el TRLIS

3.1 Criterios de vinculación

Se consideran partes vinculadas:

- i. Una entidad u otras de su mismo grupo con sus socios, partícipes o administradores y personas unidas a éstos por relaciones de parentesco.
- ii. Entidades que pertenezcan a un grupo común.
- iii. Otras basadas principalmente en criterios de participación indirecta, establecimientos permanentes, etc.

La nueva LIS restringe con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación, pasando del 5 por 100 al 25 por 100 la participación necesaria para la consideración de la relación socio-sociedad, o eliminando supuestos de vinculación, como el de socios entre sí, por el mero hecho de uno de ellos forme parte de un grupo mercantil con la

entidad participada o el que hacía referencia a entidades en régimen de sociedades cooperativas.

Desaparece también la referencia a la consideración de vinculación en la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores por el ejercicio de dichas funciones.

3.2. Obligaciones de documentación

Se incorporan a la nueva Ley las excepciones a las obligaciones de documentación recogidas en el Reglamento del Impuesto.

Se simplifica el régimen de documentación para aquellas entidades o grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, salvo para las operaciones que con el régimen anterior tenían que documentarse en cualquier caso.

3.3. Métodos de valoración

La normativa anterior jerarquizaba la selección y aplicación de los métodos existentes para acreditar la adecuación a mercado de los precios de transferencia pactados en operaciones vinculadas, priorizando los del Precio Libre Comparable, el Coste Incrementado o el Precio de Reventa, sobre el del Reparto del Beneficio o del Margen Netos del Conjunto de Operaciones.

En la nueva Ley se mantienen todos estos métodos, pero se elimina la jerarquía entre ellos, admitiéndose de hecho, con carácter subsidiario, cualquier método o técnica de valoración que respete el principio de libre competencia.

3.4. Prestaciones de servicios por socios profesionales

Se incluyen en la Ley los requisitos establecidos en el Reglamento para equiparar el valor convenido y el valor de mercado en los casos de prestaciones de servicios por socios profesionales personas físicas a una entidad vinculada, introduciéndose asimismo determinadas modificaciones:

- Se deja de exigir que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- Se reduce del 85 al 75 por 100 del resultado (previo a la deducción de las retribuciones de la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios) el umbral mínimo de la cuantía de las retribuciones correspondiente a la totalidad de los socios profesionales.

- Se modifican determinados límites relativos a la cuantía de las retribuciones de los socios-profesionales, permitiéndose, en caso de incumplimiento de los requisitos por parte de alguno de los socios-profesionales, que el resto que sí cumpla pueda aplicar esta regla.

3.5 Establecimientos permanentes

Se introduce la obligación para los contribuyentes con establecimientos permanentes en el extranjero de incluir en su base imponible las rentas estimadas, valoradas en condiciones de mercado, que deriven de operaciones internas realizadas con éstos, siempre que lo permita un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

3.6 Operaciones realizadas con o por entidades residentes en paraísos fiscales

La nueva LIS mantiene la obligación de valorar y documentar las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales por el valor de mercado, si bien se suprime la posibilidad de emplear la valoración convenida por las partes en el caso de que la tributación resultante en España fuera mayor.

3.7 Acuerdos previos con la Administración

Con la nueva Ley se permite que los efectos de acuerdo previo con la Administración se amplíen a las operaciones de periodos anteriores al del acuerdo siempre que no estén prescritos y sin liquidación firme.

3.8 Ajuste secundario

Cuando el valor convenido entre partes vinculadas es distinto del valor normal de mercado, la norma establece que la diferencia entre ambos valores debe tener el tratamiento fiscal que correspondas a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto.

A raíz de la reciente sentencia del Tribunal Supremo en relación con la regulación anterior de este ajuste secundario, se incorpora en el nuevo texto legal lo previsto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, sin que haya ninguna modificación en cuanto a la calificación de tales rentas ya existente en la norma anterior (léase retribución de fondos propios, participación en beneficios, etc.).

Asimismo, como novedad remarcable, se incluye la posibilidad de que no se practique este ajuste cuando se proceda a la restitución patrimonial de la diferencia valorativa. Esta restitución no determina la existencia de renta en las partes afectadas.

3.9 Procedimiento de comprobación del valor de mercado

Se habilita a la Administración a comprobar el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas por el contribuyente en sus operaciones vinculadas; y, en consecuencia en su caso y si procediera, a efectuar las correcciones valorativas que procedan. Se extiende el alcance de la comprobación de precios de transferencia también a la calificación o naturaleza jurídica de las transacciones vinculadas objeto de revisión.

Se ha eliminado la posibilidad de instar tasación pericial contradictoria.

Resulta destacable, finalmente, la estanqueidad introducida de la valoración realizada conforme a la normativa de precios de transferencia, siendo aplicable exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo que supone, salvo disposición expresa en contrario, que el valor de mercado no producirá efectos respecto a otros impuestos y viceversa.

3.10. Régimen de infracciones y sanciones

Se mantiene el régimen sancionador con ligeras modificaciones:

- a. La falta de aportación de la documentación o su aportación de forma incompleta o con datos falsos, la sanción será de 1.000 euros (antes 1.500 euros) por dato y 10.000 euros (antes 15.000 euros) por conjunto de datos omitidos o falsos, con unos límites máximos; y
- b. Que el valor normal de mercado que se derivase de la documentación no fuera el declarado en el impuesto correspondiente, para el cual la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de la cantidad que resulte de la corrección suprimiéndose el mínimo del doble de la sanción correspondiente por aplicación de la multa pecuniaria fija.

En la determinación de la infracción tributaria se eliminan las referencias a la documentación inexacta.

IV.-

TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Se modifican sustancialmente las reglas destinadas a evitar o a paliar la doble imposición que pueda producirse respecto de los dividendos y de las rentas provenientes de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español.

4.1 Régimen de exención para los dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades residentes en territorio español

- a. Para la aplicación de la exención, la participación en la entidad residente debe ser de, al menos, un 5 por 100 o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros y se deberá poseer ininterrumpidamente durante, al menos, un año, teniéndose también en cuenta el período que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de comercio.
- b. En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de otras entidades en más de un 70 por 100 de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos indicados sobre porcentaje o valor de adquisición y tenencia.

El requisito exigido de participación indirecta no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

- c. El establecimiento para los ejercicios que se inicien a partir de uno de enero de 2015 de un régimen de exención para las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes en España implica la supresión de las reglas que estaban fijadas para evitar la doble imposición en caso de distribución de dividendos al dejar de producirse esta doble imposición al quedar exentas para el futuro las rentas obtenidas por los transmitentes, y el mantenimiento como régimen transitorio de esas reglas para aquellos casos en que las

participaciones se hayan adquirido con anterioridad a esa fecha y los anteriores titulares de las participaciones hubieran tributado, efectivamente en España con motivo de la transmisión de esas participaciones.

4.2. Dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades no residentes

Para la aplicación de la exención se requiere, además del cumplimiento del requisito de porcentaje y de tenencia de la participación mencionados en el punto anterior, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10 por 100, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

V.-

REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

5.1. Reducción de las rentas de los activos intangibles

Se mantiene en la nueva LIS el tratamiento específico a las rentas procedentes de la cesión de determinados intangibles (conocido como el “patent box”) en términos similares a los regulados en el TRLIS, si bien con la eliminación de la limitación del 80 por 100 al cómputo de las rentas de los activos no reconocidos en balance.

5.2. Reserva de capitalización

Sustituyendo a la deducción por reinversión, en la nueva LIS se contempla esta medida para incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

De acuerdo con esta nueva medida, los contribuyentes sujetos al tipo general de gravamen o al del 30 por 100 podrán reducir su base imponible en un 10 por 100 del importe del incremento de sus fondos propios en la medida en que este incremento se mantenga durante un plazo de cinco años y se dote una reserva, por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante los citados cinco años.

El incremento de los fondos propios se calcula por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. No obstante, se establece una serie de

supuestos que no se tienen en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo.

VI.-**COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**

Lo más novedoso resulta, para todo tipo de sociedades, además de no fijarse ningún límite temporal para su compensación, la limitación, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2016 del importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a compensar en un 70 por 100 de la base imponible previa, (60 por 100 para ejercicios iniciados en 2016), admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de un millón de euros. Dicho límite de la base imponible previa se calculará tomando en consideración la base imponible del sujeto pasivo con anterioridad a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.

Para los ejercicios iniciados durante el año 2015 continuarán siendo aplicables las limitaciones para aquellas empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios iguale o supere los 20 millones de euros.

La limitación a la compensación de BINs no resultará aplicable en el periodo en que se produzca la extinción de la entidad ni sobre determinadas rentas (quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores de contribuyente, por ejemplo).

También se modifican y amplían las reglas ya existentes para limitar el aprovechamiento de BINs en aquellos casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de su compensación.

VII.-**TIPOS DE GRAVAMEN**

Se reduce progresivamente, en el plazo de dos años el tipo general del 30 al 25 por 100, manteniéndose un número significativo de tipos especiales para diversas categorías de entidades: entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas, etc.

Se eliminan en 2016 los tipos reducidos para las empresas de reducida dimensión, equiparándose su tipo de gravamen con el general.

Se desarrolla un régimen transitorio para el ejercicio que se inicie en 2015.

VIII.-

BONIFICACIONES

Se mantienen las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y por prestación de servicios públicos locales en los términos del TRLIS.

IX.-

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

En la nueva Ley no se incluyen las deducciones por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción por reinversión de beneficios o la deducción por gastos para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.

La desaparición de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ha dado lugar al establecimiento de un régimen transitorio para la aplicación de las rentas generadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LIS.

Se mantienen únicamente las siguientes deducciones:

- Por actividades de I+D+i (con modificaciones respecto al TRLIS).
- Por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénica y musicales (con modificaciones respecto al TRLIS).
- Por creación de empleo.
- Por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

X.-

REGIMENES ESPECIALES

La nueva LIS mantiene, con carácter general, los regímenes especiales existentes en el TRLIS. Las principales modificaciones introducidas por la nueva normativa afectan a los regímenes de consolidación fiscal y de reestructuraciones empresariales con el objeto principal de adaptar su contenido a la normativa comunitaria.

También se introducen en cada uno de los regímenes especiales, además de las novedades propias de cada uno de ellos, las correspondientes modificaciones para adaptar su contenido a las novedades introducidas en el régimen general del Impuesto.

Los regímenes especiales que restan vigentes, entre otros, son los siguientes:

- Agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de empresas.

- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial.
- Instituciones de Inversión Colectiva.
- Consolidación fiscal.
- Operaciones de reestructuración.
- Transparencia Fiscal Internacional.
- Empresas de reducida dimensión.

Destacamos en este régimen especial que, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de uno de enero de 2015, se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios. Como principales novedades, señalamos la eliminación de la escala de tributación característica de estas entidades; la creación de la “reserva de nivelación de bases imponibles negativas” como mecanismo minorador de la tributación; y la supresión de la deducción por inversión de beneficios, que se sustituye por un nuevo incentivo denominado “reserva de capitalización”.

- Determinados contratos de arrendamiento financiero.
- Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.
- Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- Mecenazgo.

XI.-

PAGOS FRACCIONADOS

Se siguen manteniendo en los mismos términos que en la anterior normativa las dos modalidades de pagos fraccionados:

i. La que se calcula sobre la cuota íntegra del último período cuyo plazo de declaración estuviese vencido, minorado en las deducciones y bonificaciones, así como las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes.

El porcentaje que se aplicará en este caso será el 18 por 100, modificable por Ley de Presupuestos de cada año.

ii. La que se calcula sobre la base imponible del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural.

El porcentaje que se aplicará en este caso será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad, redondeado por defecto y al igual que en la modalidad anterior, modificable por Ley de Presupuestos de cada año.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado será el 19 por 100 en 2015 y el 17 por 100 en 2016.

Esta modalidad resulta opcional salvo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios haya superado la cifra de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

No obstante, en el periodo impositivo 2015 se mantienen las medidas temporales que ya venían aplicándose y que inciden básicamente sobre los tres elementos determinantes del importe a ingresar: la base del pago fraccionado, el porcentaje del pago fraccionado y el importe mínimo del pago fraccionado.

El porcentaje aplicable sobre la base para determinar el pago fraccionado para los contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, resultará de aplicar una fracción específica al tipo de gravamen redondeado por defecto para los tramos comprendidos hasta 10 millones de euros entre 10 y 20 millones de euros, entre 20 y 60 millones de euros y más de 60 millones de euros.

Se mantiene el importe mínimo de pago fraccionado aplicable a los contribuyentes obligados a aplicar el método de base y cuyo importe de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015 sean al menos de 20 millones de euros.

XII.-

GESTION DEL IMPUESTO

Se mantienen por lo general las normas de gestión del Impuesto previstas en la anterior normativa. Resaltamos dos aspectos relevantes:

Tipo general de retención: Se fija en el 19 por 100 si bien para 2015 será el 20 por 100.

Facultades de la Administración tributaria para su actividad de comprobación e investigación en relación con este Impuesto:

- i. Se establece la posibilidad de la Administración tributaria de comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, pudiendo regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

- ii. También se le otorga la posibilidad de comprobar e investigar las bases imponibles negativas y las deducciones pendientes de aplicar en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron dichas BINs o se acreditaron las deducciones. Transcurrido dicho periodo, el contribuyente deberá acreditar su procedencia y cuantía, exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.
- iii. Con carácter retroactivo, estas nuevas facultades resultarán de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la fecha de la entrada en vigor de la nueva LIS en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.