

**LEY 27/2014, de 27 de noviembre, del  
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (en adelante, LIS)**

(BOE 28/11/2014)

**CIRCULAR 13/14**

## ÍNDICE

## PAG.

<b>1. Hecho imponible (Título II)</b>	<b>3</b>
1.1 Concepto de actividad económica (art. 5)	3
1.2 Atribución de rentas (art. 6)	3
1.3 Concepto de entidad patrimonial (art. 5)	4
<b>2. Contribuyente (Título III)</b>	<b>5</b>
<b>3. Base imponible</b>	<b>6</b>
3.1 Imputación temporal (art.11)	6
3.2 Amortizaciones (art. 12)	9
3.3 Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor elementos patrimoniales (art. 13)	9
3.4 Gastos no deducibles (art. 15)	10
3.5 Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (art. 15 y 16)	11
3.6 Operaciones vinculadas (art. 18)	13
3.7 Compensación de bases imponibles negativas (art. 26)	15
<b>4. Doble imposición</b>	<b>17</b>
4.1 Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (art. 21)	17
4.2 Deducción para evitar la doble imposición internacional (art. 31 y 32)	20

<b>ÍNDICE</b>	<b>PAG.</b>
<b>5. Tipo de gravamen</b>	<b>21</b>
<b>6. Incentivos fiscales</b>	<b>22</b>
6.1 Simplificación del impuesto	22
- Desaparición de la deducción por inversiones mediomambientales	22
- Nueva reserva de capitalización	22
- Deducción por I+D+i	25
6.2 Incentivos al sector cinematográfico	25
<b>7. Regímenes especiales</b>	<b>27</b>
7.1 Régimen de consolidación fiscal	27
7.2 Régimen de operaciones de reestructuración	28
7.3 Régimen de entidades de reducida dimensión (ERD)	30
<b>8. Disposiciones adicionales, transitorias y finales</b>	<b>34</b>
8.1 Disposiciones adicionales	34
8.2 Disposiciones transitorias	34
8.3 Disposiciones finales	35
- Régimen fiscal de Cooperativas, Fundaciones y SOCIMIS	35 a 37

## 1. HECHO IMPONIBLE (Título II)

### 1.1 Concepto de actividad económica (art. 5)

Se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el IRPF.

Destaca que para el de **arrendamiento de inmuebles**, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Es de resaltar que en esta definición, a diferencia de la utilizada hasta 31/12/2014 en el IRPF, no se exige el requisito de disponer de local exclusivo destinado al ejercicio de la actividad de arrendamiento.

### 1.2 Atribución de rentas (art. 6)

Se restringe el ámbito del régimen de atribución de rentas a aplicar sobre las Sociedades Civiles Privadas (SCP), Comunidades de Bienes (CB), herencias yacentes y demás entidades del art. 35.4 LGT. Si bien se regula que, éstas como hasta ahora, atribuirán sus rentas a los socios los cuales imputaran las mismas en sus respectivos impuestos según su condición de personas físicas (en el IRPF o IRNR), sociedades (en el IS), se excluye de dicha posibilidad a **las Sociedades Civiles Privadas (SCP) que tengan objeto mercantil**, las cuales **pasaran a tener la consideración de contribuyentes en el IS** (como ponemos de manifiesto en el punto siguiente).

## 1. HECHO IMPONIBLE (Título II)

### 1.3 Concepto de entidad patrimonial (art. 5)

Más del 50% de su activo esté constituido por valores o no afecto a una actividad económica.

Elementos que no computan en el activo como elementos no afectos, por lo tanto pasando a ser considerados afectos:

- Valores: excluidos los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, con la correspondiente organización de medios materiales y personales.
- El dinero o los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas realizadas en el período impositivo o en los 2 períodos impositivos anteriores (a diferencia con el Impuesto de Patrimonio, que considera afectos cualesquiera elementos hasta el importe de las reservas generadas por beneficios de actividades económicas desarrolladas en los últimos 10 años).

## 2. CONTRIBUYENTE (Título III)

**Con efectos 1 de enero de 2016, se incorporan al IS las sociedades civiles que tienen objeto mercantil**, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Esta medida incorpora a su vez un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes del IS. En particular se establece la posibilidad de su D-L durante 2015, regulándose un régimen fiscal aplicable a semejanza del que tuvieron las sociedades patrimoniales (DT 19ª LIRPF).

Sin embargo, una vez transcurrido el régimen transitorio que pueda establecerse las SCP que tengan objeto mercantil serán contribuyentes del IS.

Asimismo, se establece a través de la DT 32ª de la presente LIS el régimen transitorio que regula la fiscalidad de las sociedades civiles y de sus socios que hubieran tributado en régimen de atribución de rentas con anterioridad a 1 de enero de 2016 y que podría resumirse en la forma siguiente:

- Las rentas devengadas antes de 2016 que no hubieran tributado en IRPF se integrarán en la base imponible (BI) del IS.
- Las rentas que hubieran tributado no se volverán a integrar en la BI del IS.
- Cláusula de cierre: en ningún caso gastos e ingresos quedarán sin computar.

### 3. BASE IMPONIBLE

Se modifica, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes:

#### 3.1 Imputación temporal (art. 11)

- a) Se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del PGC, de tal forma que “Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros” (art.11.1).
- b) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas siempre se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo (art.11.4).
- c) Se recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles (art.11.5). Así pues, por ejemplo, en el caso en el que se produjese la reversión (recuperación del valor) respecto un deterioro de una cartera de valores que no hubiese resultado deducible no supondrá un ingreso fiscal (aun cuando lo haya sido contable) a incorporar en la base imponible.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.1 Imputación temporal (art. 11)

- d) En el ámbito de un **grupo de sociedades**, de manera similar a lo ya establecido anteriormente para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de establecimientos permanentes, se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda (apartados 9 y 10). Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil.
- e) Las **dotaciones por deterioro de los créditos** u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público **y cuya deducibilidad no se produzca** por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley (**morosidad por transcurso de 6 meses desde el devengo de la operación**), así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley (**provisiones relativas a Planes y Fondos de Pensiones**), correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, (...)



### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.1 Imputación temporal (art. 11)

- e) (...) con el límite del 60% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas (apartado 12).

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

- f) Se consolida el criterio de imputación ya vigente desde 1/1/2014 respecto a **la imputación del ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas** consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el cual debe ser incorporado en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso (apartado 13).

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.2 Amortizaciones (art. 12)

- Se **simplifican las Tablas** de Amortización (con la nueva se pasa de 646 a 33 elementos). No obstante, el tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización.
- Se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización: el vinculado al I+D+i y el de PYMES con creación de empleo.
- Destaca la introducción de la **libertad de amortización** para elementos de IM nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300€ hasta el límite de 25.000€ referido al período impositivo (hasta ahora se trataba de un beneficio fiscal del que, exclusivamente, podían disfrutar las empresas de reducida dimensión).

#### 3.3 Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 13)

Respecto a los deterioros de valor de los elementos patrimoniales, conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en el año 2013 en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades, se establece como novedad la **no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro** correspondiente a otro tipo de activos (**inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio**), con la excepción de las existencias y créditos y partidas a cobrar.

Sin embargo, se mantiene la deducción del precio de adquisición del FC y del activo intangible de vida útil indefinida en la cuantía de la veinteava parte de su importe.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.4 Gastos no deducibles (art. 15)

Se introducen novedades en cuanto a la deducibilidad de determinados gastos.

- a) En primer lugar, la norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero. En estos supuestos, la normativa fiscal opta por atribuir a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades, con independencia de que la contabilidad altere dicha naturaleza mercantil, como pudiera ocurrir con las acciones sin voto o las acciones rescatables. Por tanto, con independencia de la contabilización que proceda como gasto financiero (en cuanto a la contraprestación derivada de estos títulos), el gasto no tendrá la consideración de deducible.
- b) Asimismo, se atrae al tratamiento fiscal de la financiación propia a los **préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades**, equiparando el tratamiento fiscal que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios o vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil.
- c) Se limita la deducibilidad fiscal de las **atenciones a clientes**, hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad, mientras que la deducibilidad de cuantías inferiores está sometida a las reglas generales de registro, justificación e imputación temporal.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.4 Gastos no deducibles (art. 15)

- d) Merece especial mención la inclusión de una norma sobre operaciones híbridas, entendiéndose como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. Dicha regla tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas.
- e) Finalmente, resalta por su importancia y aclaración expresa la regulación normativa que excluye del concepto de liberalidad a las retribuciones que puedan percibir los administradores por el desempeño de funciones distintas de las correspondientes a su cargo, derivadas de un contrato laboral con la entidad.

#### 3.5 Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (art. 15 y 16)

Se recoge en la nueva Ley el tratamiento fiscal de los gastos financieros introducido por el RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introdujeron diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. A través del mismo se regularon dos tipos de limitaciones.

- 1) La primera de ellas estaba referida a la no deducibilidad de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, (...)

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.5 Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (art. 15 y 16)

- 1) (...) salvando, no obstante, aquellas operaciones que fueran razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español (**la cual sigue manteniéndose intacta en el art. 15 relativo a los gastos no deducibles**).
- 2) La segunda limitación, de alcance general, convirtiéndose en la práctica en una regla de imputación temporal específica “Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio” , siendo en todo caso deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1M euros.

Es respecto de esta segunda medida en la que se incide aún más, previendo una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.6 Operaciones vinculadas (art. 18)

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta las siguientes novedades:

- **Se elimina** el supuesto de vinculación consistente **en las retribuciones de los administradores por el ejercicio de sus funciones.**
- **Simplificación** de las **obligaciones de documentación**: contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.
- Se produce la **restricción del perímetro de vinculación**, respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación. Se recupera, sin embargo, un supuesto de vinculación que figuraba con anterioridad a la Ley 36/2006, y que se echa en falta por adquirir importancia creciente en la realidad económica, que no es otro que el supuesto de la vinculación de hecho o, dicho de otro modo, el ejercicio del poder de decisión de una entidad sobre otra.
- Se consolida (hasta ahora sólo establecido reglamentariamente) que la **documentación específica** establecida para las operaciones vinculadas **no será exigible** cuando el importe de la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, no supere los 250.000€.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.6 Operaciones vinculadas (art. 18)

(...)

Asimismo, se establece en el límite de 250.000€ (antes 100.000) a los efectos de tener que documentar específicamente determinado tipo de operaciones: transmisión de negocios, inmuebles, valores o participaciones y activos intangibles.

- En relación con la metodología de valoración de las operaciones, **se elimina la jerarquía de métodos** que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas (por tanto, existirá libertad de método), admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.
- Asimismo, se modifica la regla específica de valoración para las operaciones de los **socios con las sociedades profesionales**, ajustando al **75%** (antes 85%) del resultado previo de la entidad descontando las propias retribuciones de los socios profesionales el valor que puede ser considerado de mercado respecto de las retribuciones que éstos de manera efectiva perciban (siempre que no sea inferior a 1,5 veces el salario medio o 5 veces el IPREM) .
- Por último, debe mencionarse la modificación del **régimen sancionador**, que se convierte en menos gravoso.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.7 Compensación de bases imponibles negativas –BINS- (art. 26)

Entre las modificaciones efectuadas en este artículo destacan:

- ❑ **Compensación ilimitada en el tiempo** de BINS (hasta ahora 18 años).
- ❑ Se introduce una **limitación cuantitativa en el 60% (a partir de 1 de enero de 2016)** de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros.
- ❑ Con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con BINS, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento. En particular, se señala que estas **no podrán ser objeto de compensación** (en ningún porcentaje) cuando concurren las siguientes circunstancias:
  - a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
  - b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa y superior al 50% con posterioridad a aquella.



### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.7 Compensación de bases imponibles negativas –BINS- (art. 26)

(...)

- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
  - o No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los **3 meses** anteriores a la adquisición (anteriormente 6 meses);
  - o **Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores** a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50% del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores.
  - o Se trate de una **entidad patrimonial** o que se haya dado de **baja en el índice de entidades** por no presentar durante 3 períodos impositivos consecutivos la declaración del IS.
- **Comprobación e investigación de BINS** (y otros créditos fiscales) **de 10 años.** transcurrido dicho plazo, deberá acreditarse que las BINS resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil durante los primeros 10 años (novedad).

## 4. DOBLE IMPOSICIÓN

Uno de los aspectos más novedosos de esta Ley es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea nº 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, se acomete en el nuevo texto legal una necesaria revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales:

- i. equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y
- ii. establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

### 4.1 Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (art. 21)

#### \* Dividendos:

Se introduce un régimen de exención general para **participaciones significativas** (participación superior al **5%** o **valor de adquisición** de la participación **> 20M €**), aplicable tanto en el ámbito interno como internacional.

En este segundo ámbito (el internacional) **se elimina el requisito relativo a la realización de actividad económica**, si bien **se incorpora** un requisito de **tributación mínima** en origen que se establece en el 10% de tipo nominal. (...)

## 4. DOBLE IMPOSICIÓN

### 4.1 Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (art. 21)

(...) Se entiende cumplido el requisito con países con Convenio para evitar la doble imposición (CDI). En participaciones indirectas se entiende cumplido el requisito en la entidad generadora del beneficio que dé lugar al dividendo.

Se sigue manteniendo la posibilidad de exención parcial en función de aquellos períodos de tenencia de la participación en los que sí se han cumplido los requisitos de tenencia y tributación mínima.

**En caso de no cumplirse los requisitos:** Tributación al tipo general y deducción para evitar la doble imposición (DDI) internacional.

\* **Rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones:** Exención aplicable en las mismas condiciones que las previstas para dividendos.

\* **Rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones.** Fiscalmente deducibles, con **límites:**

- Minoración de los dividendos exentos percibidos.
- Diferimiento de las rentas negativas en el caso de transmisiones dentro del mismo grupo empresarial. Y minoración de las rentas positivas obtenidas en una transmisión posterior si está exenta o gravada por debajo del 10%.
- Transmisiones sucesivas de valores homogéneos con pérdidas.

## 4. DOBLE IMPOSICIÓN

### 4.1 Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (art. 21)

- (...) Operaciones de reestructuración con diferimiento de rentas que estaban sujetas a tributación.
- Transmisión de participaciones en entidades patrimoniales.
- Transmisión de participaciones en entidades sujetas al régimen de transparencia fiscal internacional en el 15% de sus rentas.

#### **EJEMPLO: Rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones.**

- X0: A adquiere el 100% de B por valor de 1.000
- X1: A percibe un dividendo de B por valor de 100.
- X2: A transmite a una entidad del grupo C la participación en B por valor de 500.
- X3: C vende la participación en B por valor de 700.

Tributación de la operación:

- X1: A dividendo exento: 100. **BI = 0**
- X2: A: **Renta negativa de -400** ( $500 - 1.000 + 100$ ). Esta renta, no obstante, no se integra en la BI, quedando diferida hasta que la participación se transmita a terceros.
- X3: C: Renta positiva de 200, exenta. **BI = 0**  
**A integra en su BI -200** ( $-400 + 200$ )

**Valoración global:** El grupo ha invertido 1.000 y ha recuperado 100 vía dividendo y 700 vía transmisión a terceros de su participación. La renta global es de -200.

## 4. DOBLE IMPOSICIÓN

### 4.2 Deducción para evitar la doble imposición internacional (art. 31 y 32)

Sigue distinguiéndose entre la deducción por impuesto satisfecho en el extranjero (art. 31) y la deducción aplicable a los dividendos y participaciones en beneficios (art. 32).

Respecto de la primera, seguirá deduciéndose de la cuota íntegra la menor entre:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto. Resaltar que en este caso:
  - No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.
  - Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

## 5. TIPO DE GRAVAMEN

La aplicación del tipo de gravamen presenta dos elementos innovadores:

- El primero consiste en la **reducción del tipo de gravamen general**, que pasa del 30 al **25%** (28% en 2015), de manera que España se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de tributación en relación con países de nuestro entorno. No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15% para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente.
- Esta disminución va acompañada de un segundo elemento consistente en equiparar el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial, al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del Impuesto. Así pues, todo tipo de empresas, incluidas las de reducida dimensión pasan a tributar al tipo general del 25%. No obstante, se mantiene el tipo de gravamen del 30% para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

## 6. INCENTIVOS FISCALES

En materia de incentivos fiscales, destaca:

- i. una simplificación del Impuesto, eliminando determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario,
- ii. la introducción de dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico para las empresas de reducida dimensión, y
- iii. la potenciación de otros incentivos existentes como es el caso del destinado al sector cinematográfico.

### 6.1 Simplificación del impuesto

- ❑ **Desaparece la deducción por inversiones medioambientales**, teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características.
- ❑ Es objeto de **eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios**, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado **RESERVA DE CAPITALIZACIÓN EMPRESARIAL** (art.25), y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. En particular, esta reducción en la (...)

## 6. INCENTIVOS FISCALES

### 6.1 Simplificación del impuesto

- ❑ (...) base imponible por importe del 10% del incremento de los fondos propios (FP), podrá ser aplicada siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - a) Que el incremento de los FP de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
  - b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de esta Ley (dotaciones por insolvencias de créditos) y a la compensación de BINS.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

El incremento de FP vendrá determinado por la diferencia positiva entre los FP existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los FP existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.



### EJEMPLO DE RESERVA DE CAPITALIZACIÓN:

31/12/2014			31/12/2015	
CS	10.000		CS	10.000
B <sup>a</sup> del ejercicio	3.000		Reservas	3.000
			B <sup>a</sup> del ejercicio	3.500

La entidad decide llevar a Reservas todo el B<sup>o</sup> del ejercicio.

**RC:** 10% del incremento de los FP. Para su cálculo se prescinde de los beneficios del ejercicio y del ejercicio anterior.

Límite 10% de la BI del período impositivo. En caso de insuficiencia de BI, posibilidad de aplicar en los 2 años siguientes.

Incremento FP	3000			
BI previa (no hay ajustes)	3.500			
RC	- 300	(10% x 3.000)		
BI	3.200			
CI (25%)	800			

## 6. INCENTIVOS FISCALES

### 6.1 Simplificación del impuesto

- ❑ Se mantiene, mejorada, la **deducción por I+D+i y las deducciones por creación de empleo**, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad, incentivos todos ellos que se consideran imprescindibles en la configuración actual del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, dado que los porcentajes de deducción no se ven alterados, en general, respecto de la normativa anterior, la minoración del tipo de gravamen se traduce en un incremento efectivo de los referidos incentivos. Destaca, como excepción, el incremento del porcentaje de deducción por I+D+i, respecto de aquellas entidades que realizan un considerable esfuerzo en este tipo de actividades.

### 6.2 Incentivos al sector cinematográfico

Por una parte, con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20% para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales.

Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18%. Asimismo, en consonancia con la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de (...)

## 6. INCENTIVOS FISCALES

### 6.2 Incentivos al sector cinematográfico

(...) 15/11/2013, se introduce el requisito de territorialización, que garantiza la aplicación del incentivo en producciones realizadas sustancialmente en España.

Por otra parte, se establece una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico. Con el objeto de garantizar la aplicación práctica de esta deducción de carácter internacional, se establece un mecanismo de monetización similar al ya existente para la deducción por I+D+i.

## 7. REGÍMENES ESPECIALES

Los regímenes especiales del Impuesto también son objeto de revisión general, como consecuencia de:

- i. la incorporación de un nuevo sistema para eliminar la doble imposición basado en el método de exención,
- ii. la necesidad de adaptar los regímenes especiales al ordenamiento comunitario, y
- iii. la necesidad de actualizar, modernizar y establecer una coherencia de toda la normativa del IS.

De entre ellos, merecen una especial mención, por su trascendencia, el régimen de consolidación fiscal, el régimen de las operaciones de reestructuración y el régimen de las empresas de reducida dimensión.

### 7.1 Régimen de consolidación fiscal

En el régimen de consolidación fiscal se incorporan las siguientes novedades:

- En la configuración del grupo fiscal: exigiendo, por un lado, que se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y, permitiendo, por otro lado, la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español.

## 7. RÉGIMENES ESPECIALES

### 7.1 Régimen de consolidación fiscal

(...)

- En la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo.
- Finalmente, esta Ley establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.

### 7.2 Régimen de operaciones de reestructuración

Cuatro novedades sustanciales:

- Se configura expresamente este régimen como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

## 7. RÉGIMENES ESPECIALES

### 7.2 Régimen de operaciones de reestructuración

- Se produce la desaparición del tratamiento fiscal del FC de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición. Esta novedad simplifica de manera considerable la aplicación del ISS, eliminando la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente, de difícil cumplimiento en ocasiones, como es el supuesto de adquisición de participaciones a través de un mercado organizado.
- Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las BINS generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.
- Se atribuye expresamente a la AT la posibilidad de determinar la inaplicación parcial del régimen y la facultad de circunscribir las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

## 7. RÉGIMENES ESPECIALES

### 7.3 Régimen de entidades de reducida dimensión (ERD)

De la nueva regulación del régimen de ERD conviene destacar los siguientes aspectos:

- Este régimen sigue configurándose sobre el importe neto de la cifra de negocios (importe < a 10M €).
- Queda recogido normativamente que los incentivos en él previstos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos. a) de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio
- Destaca la eliminación de la escala de tributación (reducida) que venía acompañando a este régimen fiscal, minorando el tipo de gravamen de estas entidades, si bien la pérdida de este beneficio se intenta paliar con el establecimiento de la reserva para nivelación de bases imponibles negativas (BINS).
- El novedoso beneficio fiscal denominado “**Reserva de nivelación de bases imponibles negativas**” (art. 105), supone una reducción de la misma hasta un 10% de su importe, con el límite de 1M euros anuales.
  - Estas cantidades reducidas se adicionaran a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice la minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. (...)

## 7. RÉGIMENES ESPECIALES

### 7.3 Régimen de entidades de reducida dimensión (ERD)

- (...) El importe restante se adicionará a la base imponible del período correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.
- Según la exposición de motivos de la norma, esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado “carry back” en relación con el tratamiento de las BINS, ya que permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.
- Asimismo, la propia exposición destaca que esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5%, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.



## 7. REGÍMENES ESPECIALES

### 7.3 Régimen de entidades de reducida dimensión (ERD)

#### EJEMPLO DE RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

La entidad A obtiene en el año 0 una BI >0 por valor de 200.000 €

**Situación anterior:**

Cuota íntegra:  $200.000 \times 25\% = 50.000$

**Tras la reforma:**

Puede minorar la BI en 20.000€ si constituye una reserva por el mismo importe.

Cuota íntegra:  $(200.000 - 20.000) \times 25\% = 45.000$   
(supone una tributación efectiva en el año 0 del 22,5%)

Si en el año 1 a 5 obtiene una BI negativa por valor de -20.000€, se “compensa” con los 20.000€ del año 0. En la práctica, se trata de una compensación anticipada del BIN,s futuras.

Si en esos 5 años no ha obtenido BIN,s, en la declaración del año 5 se integran los 20.000€ en la BI tributando en ese momento.

$20.000 \times 25\% = 5.000$

(en este caso se produce un diferimiento de la tributación del 2,5% de la BI del año 0)

## EJEMPLO DE RESERVA DE CAPITALIZACIÓN + NIVELACIÓN

31/12/2014			31/12/2015	
CS	10.000		CS	10.000
B <sup>a</sup> del ejercicio	3.000		Reservas	3.000
			B <sup>a</sup> del ejercicio	3.500

La entidad decide llevar a Reservas todo el B<sup>o</sup> del ejercicio.

**RC:** 10% del incremento de los FP. Para su cálculo se prescinde de los beneficios del ejercicio y del ejercicio anterior.

**RN:** 10% BI de la entidad. Límite 1M de euros

Incremento FP	3000			
BI previa (no hay ajustes)	3.500			
<b>RC</b>	- 300	(10% x 3.000)		
BI	3.200			
<b>RN</b>	- 320			
BI (con RN)	2.880		<b>TIPO EFECTIVO</b>	<b>20,57%</b>

**Deberán constituirse 2 reservas, una de nivelación de 320 y otra de capitalización de 300**

## 8. DISPOSICIONES ADICIONALES, TRANSITORIAS Y FINALES

### 8.1 Disposiciones adicionales

Las disposiciones adicionales recogen, básicamente, aquellas que figuraban en el texto refundido de la Ley del ISS y que actualmente se consideran en vigor.

### 8.2 Disposiciones transitorias

Igual ocurre con una parte importante de las disposiciones transitorias (DT), que recopilan aquellas que tenían tal carácter en la normativa anterior, ya que se estima necesario el mantenimiento del status quo que aquellas establecían.

No obstante, se incluyen nuevas DT, como pueden ser las que:

- recogen el efecto de la primera aplicación de las nuevas tablas de amortización simplificada,
- el régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor de determinados elementos patrimoniales,
- el tratamiento de las BINS pendientes de compensar y de las deducciones por doble imposición e incentivos fiscales pendientes de aplicar,
- las reglas específicas para los grupos fiscales que se configuren con ocasión de esta Ley, o los regímenes transitorios aplicables a participaciones adquiridas que hayan generado tributación en los transmitentes y para los que se requiere mantener el sistema anterior de eliminación de la doble imposición.

## 8. DISPOSICIONES ADICIONALES, TRANSITORIAS Y FINALES

### 8.2 Disposiciones transitorias

- Asimismo, se incluyen unas DT que recogen las medidas temporales aplicables en 2015. En este sentido, se reproducen todas las medidas temporales que se habían establecido, en relación con el IS, en la Ley 16/2013. Además, para el año 2015, destacan el establecimiento del **tipo de gravamen general en el 28% y la no aplicación de la limitación de bases imponibles negativas que introduce esta Ley**, resultando de aplicación las medidas temporales que afectaban exclusivamente a las grandes empresas.

### 8.3 Disposiciones finales

Las disposiciones finales reconocen el mantenimiento de las normas específicas que resultan aplicables a las entidades cooperativas, a las entidades sin ánimo de lucro, y a las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMIS).

**8.3.1 Régimen Fiscal de Cooperativas:** Se modifica la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, con el objeto de equiparar el tratamiento de las cuotas tributarias negativas al régimen previsto en esta Ley en relación con las BINS. Asimismo, en consonancia con el Real Decreto-ley 14/2013, se establece el tratamiento fiscal específico en esta regulado para determinados activos por impuesto diferido, en relación con las cooperativas.

## 8. DISPOSICIONES ADICIONALES, TRANSITORIAS Y FINALES

### 8.3 Disposiciones finales

**8.3.2 Régimen Fiscal aplicable a las Fundaciones:** En el ámbito de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, destacan las siguientes modificaciones:

- Se establece un incremento del porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas, del 25 al **75% para los primeros 150€** del conjunto de los donativos realizados (50% en 2015) y del **30%** para el resto (27,5% para 2015).
- Adicionalmente, se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como jurídicas.
  - ✓ En concreto, las personas físicas que hayan efectuado donativos a la misma entidad en los 2 últimos períodos impositivos por importe igual o superior a las realizadas en cada uno de ellos respecto al ejercicio anterior, podrán aplicar una deducción del 35% por el exceso sobre los 150€ de la base de deducción (32,5% en 2015).
  - ✓ Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 2 años (con los requisitos expresados en el punto anterior), realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 40% (transitoriamente el 37,5% en 2015).

## 8. DISPOSICIONES ADICIONALES, TRANSITORIAS Y FINALES

### 8.3 Disposiciones finales

**8.3.3 Régimen fiscal SOCIMIS:** Se modifica, también, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, exceptuando la retención en la distribución de dividendos entre dos entidades acogidas al régimen fiscal especial en ella regulado, cuando ambas sean residentes fiscales en territorio español.

Asimismo, se exceptiona de tributación a la transmisión de participaciones en este tipo de entidades por parte de socios no residentes en territorio español, cuando estos no poseen una participación significativa en estas entidades