



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

en breve

En el presente artículo se realiza un análisis exhaustivo de las novedades que sobre la tributación en el impuesto sobre sociedades se van a producir a partir 1 de enero de 2015 y que afectan al régimen general del impuesto.

sumario

- Hecho Imponible y contribuyentes
- Base Imponible (“BI”)
- Tratamiento de la doble imposición
- Reserva de capitalización
- Reducciones a la BI
- Tipos de gravamen
- Bonificaciones
- Deducciones
- Pagos fraccionados

autor

Ana Mata Zapico y Sergio Alonso González
Pérez-Llorca Abogados



El 6 de agosto se publicaron los Proyectos de Ley correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (“IRNR”), el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) habiéndose relegado la tramitación parlamentaria del texto normativo relativo a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) para un momento posterior.



En el presente artículo se realiza un análisis exhaustivo de las novedades que previsiblemente se van a introducir en materia del IS y que se contienen en el Proyecto de Ley del IS remitido por el Congreso

al Senado, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el día 13 de octubre de 2014 (el “**Proyecto LIS**”). Este artículo únicamente contiene las novedades propuestas que afectan al régimen general, dejando para el siguiente número las correspondientes a los regímenes especiales. Nuestra intención es analizar las novedades sobre la tributación en el IS a partir 1 de enero de 2015 (con carácter general la previsible entrada en vigor de las disposiciones contenidas en el Proyecto LIS), excluyéndose las previsiones contenidas en las disposiciones adicionales y transitorias del Proyecto LIS.

El Proyecto LIS contiene una nueva Ley del IS en sentido estricto (no una mera modificación de la actualmente vigente como ocurre en el supuesto del IRPF y el IVA). El Proyecto LIS incluye modificaciones significativas respecto del actual Texto Refundido de la Ley del IS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (la “**LIS**”), aunque se mantiene la misma estructura del IS. Nótese que no puede descartarse que se introduzcan algunas variaciones respecto de lo que a continuación analizamos dado el actual estado de tramitación legislativa.

En nuestra opinión, si bien nominalmente se produce una reducción de los tipos impositivos, también se prevé la adopción de numerosas medidas encaminadas a ampliar el importe computable en la base imponible del impuesto, por lo que la reforma puede suponer o no una verdadera rebaja fiscal dependiendo de las circunstancias individuales de cada contribuyente.

HECHO IMPONIBLE Y CONTRIBUYENTES

- Se incorpora una definición de **actividad económica**, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto actual (y al propuesto en la reforma) a efectos del IRPF.

- Se incorpora una **definición de entidad patrimonial** (i.e. que no realiza una actividad económica). Es aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media del balance (en grupos del artículo 42 del Código de Comercio (“CCo”) del balance consolidado). A estos efectos no se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.
- Se incorporan como **contribuyentes**, del IS las sociedades civiles que tienen objeto mercantil y que tributaban hasta ahora como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Asimismo, se incluyen expresamente los fondos de capital-riesgo. Por último, se incluyen dentro de las exenciones objetivas a algunas entidades públicas y a los partidos políticos.

BASE IMPONIBLE (“BI”)

Imputación temporal

- Se recoge un supuesto no regulado hasta ahora de manera expresa aunque fuese evidente: la no integración en la BI de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.
- Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la BI del período impositivo en que se realicen. No se integrarán en la BI los que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo

El Proyecto LIS contiene una nueva Ley del IS en sentido estricto y no una mera modificación de la actualmente vigente.

con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la BI de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la BI esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

- Se amplía la aplicación de la norma especial que difiere en el tiempo la integración en la BI de las rentas negativas que se generen en la transmisión cuando se realiza intra-grupo (mercantil, en el sentido del artículo 42 del CCo). Así, dicha norma era aplicable a las transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades (así como de establecimientos permanentes (“EPs”) y pasará a aplicar a la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda. La incorporación de las rentas negativas se producirá también en el período en el que se dé de baja el activo del balance. En el caso de transmisión de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de dichos elementos.
- Tanto en transmisiones de valores como de EPs la imputación de la renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmi-



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

Se incorporan como contribuyentes, del IS las sociedades civiles que tienen objeto mercantil y que tributaban hasta ahora como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

sión a terceros (i.e. se limita la renta negativa a la realmente obtenida en el grupo). No obstante, dicha minoración no se produce si se prueba que las rentas positivas han tributado en al menos un 10%.

- En relación con la norma especial prevista para las pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos (actual artículo 19.6 de la LIS), se elimina la anterior referencia a los seis meses siguientes a la fecha de la transmisión, por lo que parece que tendría en principio aplicación indefinida.

Amortización

- El tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización (lineal, porcentaje constante, números dígitos, plan aprobado o justificación).
- Respecto al criterio de amortización lineal, se incluye en el propio articulado una única tabla de coeficientes, en lugar del anterior Anexo del Reglamento del IS, que contenía mayor detalle. En términos generales, se ha adoptado la

tabla que con carácter previo se preveía para elementos comunes, aunque simplificada.

- Se mantienen los supuestos tradicionales de libertad de amortización, con algunas excepciones, y se introduce un nuevo supuesto para los elementos del inmovilizado materiales nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros en un mismo periodo (si el periodo impositivo tiene una duración inferior al año, el límite debe prorratearse).

Deterioros de valor de los elementos patrimoniales

- Se elimina el actual artículo 12.1 de la LIS, en relación con la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora.
- En relación con la limitación a la deducción de pérdidas por deterioro de créditos, se eliminan las menciones a los créditos asegurados de diversas formas que existían previamente. Se realiza una mejora técnica en relación con la limitación en la deducción de los créditos de entidades vinculadas, matizándose que sí es deducible cuando se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez (antes se exigía “insolvencia judicialmente declarada”).
- Conjuntamente con la no deducibilidad del deterioro de los valores representativos del capital o fondos propios, se establece también la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible (incluyendo el fondo de comercio).
- Se equipara también el tratamiento

para los valores de renta fija (i.e. valores representativos de deuda) estableciéndose la no deducibilidad del deterioro de estos elementos. En todos los casos, el deterioro será deducible en el momento de la transmisión o baja de los respectivos elementos patrimoniales.

- Se mantiene el contenido del actual artículo 12.6 de la LIS, esto es, la deducción del precio del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%. No obstante, se eliminan los requisitos previos de constitución de una reserva indisponible, de adquisición onerosa y de no vinculación entre el adquirente y el transmitente.

Deducibilidad de determinados gastos

- Se regula expresamente la fiscalidad de las participaciones preferentes (reguladas en la Disposición Adicional Primera de la Ley 10/2014) que tendrán el tratamiento que se derive de su registro contable.
- Se separa la tributación de los gastos de personal basados en instrumentos de patrimonio utilizados como forma de retribución de empleados, según el pago se satisfaga en efectivo o mediante la entrega de los mismos. En el primer caso, el gasto no será deducible en ningún caso, mientras que en el segundo lo será cuando se produzca la entrega (antes no era deducible en ningún caso).
- La norma fiscal se separa de la contable 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 (e.g. acciones sin voto o acciones rescatables), optando por atribuir a estos instrumentos el tra-

Se mantienen los supuestos tradicionales de libertad de amortización, con algunas excepciones, y se introduce un nuevo supuesto para los elementos del inmovilizado materiales nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros.

tamiento fiscal que corresponde según su naturaleza mercantil, esto es, participaciones en capital (i.e. por lo que la retribución será no deducible).

- Se equipara el tratamiento fiscal de la financiación vía aportaciones a los fon-





A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

Se elimina el límite temporal para compensar las BINs.

dos propios y vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil.

- Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes o proveedores hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocio (“**INCN**”).
- La retribución de administradores no será considerada una liberalidad cuando se corresponda con las funciones de alta dirección o laborales ordinarias.
- Se añade también expresamente la no deducibilidad de los gastos de carácter ilícito.
- En relación con las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se incluye una nueva norma sobre operaciones híbridas (i.e. aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes): se niega la deducibilidad de aquellos gastos que tienen como contrapartida un “no ingreso”, un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%.
- Deducibilidad de indemnizaciones de gran cuantía: Hasta ahora, la norma establecía la no deducibilidad del gasto que exceda de un millón de euros/perceptor, o en caso de resultar superior, del importe que esté exento por aplicación de lo establecido en el artículo 7.e) LIRPF. Se cambia la actual remisión al 7.e) por una transcripción parcial de dicho artículo, (menos el nuevo límite previsto en el Proyecto de Ley del IRPF de 180.000 €). Sí, el importe deducible sea la mayor entre la indemnización legal sin “topar” o el millón de euros.

- Se incide en la limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros:

- En relación con la limitación de alcance general, se prevé 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 este modo, la entidad adquirida no soporta el gasto financiero derivado de su adquisición.
- Se elimina la referencia a que, tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite previsto se referirá al grupo fiscal, así como el mecanismo específico de entrada y salida del grupo.
- Se prevé que el límite adicional del 30% previsto para compras apalancadas no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 % del precio de adquisición. El límite tampoco se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore en un 5 % anual hasta que la deuda alcance el 30 % del precio de adquisición (es decir, amortización de la deuda linealmente durante 8 años).
- Se añade a las entidades excluidas de la aplicación de la norma a los fondos de titulización hipotecaria y a los fondos de titulización de activos.

Reglas de valoración de transmisiones lucrativas y societarias

- Dado que el régimen de neutralidad será el régimen general, los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión, escisión total o parcial, canje de valores, aportaciones, etc., se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en dicho régimen. Por tanto, las previsiones de este precepto sólo aplican en ausencia del régimen especial.
- Se incluye la mención expresa de que, en la reducción de capital con devolución de aportaciones, en la disolución de entidades y separación de socios, y en la fusión, absorción o escisión total o parcial, se integrará en la BI la diferencia entre el valor de mercado y su valor fiscal (no contable).
- En relación con la integración de rentas en transmisiones a título lucrativo, se elimina la referencia a que no se entienden como adquisiciones a título lucrativo las subvenciones.
- Se elimina la norma previa relativa a la corrección por depreciación monetaria que ajustaba el efecto de la inflación en la transmisión de bienes inmuebles (artículo 15.9 de la LIS).
- Se incluye expresamente una referencia a las coberturas contables y partidas cubiertas con cambios de valor reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias: las coberturas minorarán el valor de las partidas a los efectos de determinar el tratamiento fiscal que corresponda a la renta obtenida.

Operaciones vinculadas

- Documentación específica exigible:
 - La documentación tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos cuyo INCN sea inferior a 45 millones de euros, y se incluyen en el Proyecto LIS los supuestos excluidos de la obliga-

Se regula expresamente la fiscalidad de las participaciones preferentes que tendrán el tratamiento que se derive de su registro contable.

ción de documentar que ahora se incluyen en artículo 18.4 del Reglamento del IS.

- Se elimina la referencia a la no obligación de elaborar la documentación para entidades con INCN inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado (con excepción de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal).

- Perímetro de vinculación:

- Se restringe el supuesto de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación (antiguamente 5% o 1% para cotizadas).
- Desaparecen los supuestos actuales de la letra k) (*Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio*) y la letra l) (*Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas*).
- Se introduce un nuevo apartado (artículo 18.8) respecto a las operaciones con un EP situado en el extranjero.



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

En las operaciones vinculadas se restringe el supuesto de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación.

- Se incluye el matiz de que son partes vinculadas la sociedad y los consejeros/administradores *“salvo en lo correspondiente a la retribución en el ejercicio de sus funciones”*.
- Metodología de valoración:
 - Se elimina la jerarquía de métodos para determinar el valor de merca-



do, debiéndose tener en cuenta a la hora de decidir, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad. Se admiten con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración (siempre que respeten el principio de libre competencia).

- Se establecen reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales.
- No se aplicará el ajuste correspondiente en caso de que el valor comprobado sea diferente al de mercado si se produce la restitución patrimonial entre las entidades vinculadas (pendiente de desarrollo reglamentario). Asimismo, se prevé que no se podría aplicar el procedimiento de tasación pericial contradictoria para la valoración de operaciones vinculadas.
- Régimen sancionador:
 - Se reducen las sanciones pecuniarias asociadas a no disponer de la documentación requerida legalmente (de 1.500 a 1.000 euros para datos, y de 15.000 a 10.000 euros por conjunto de datos).
 - Se modifica la sanción prevista para los casos en los que además de faltar la documentación, se produce una corrección valorativa (equivalente al 15%), de forma que también es aplicable en los casos en los que el valor de mercado derivado de la documentación no sea el declarado por el sujeto pasivo.
 - Se prevé expresamente la compatibilidad con las sanciones por obstrucción.
 - Se prevé la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros im-

puestos (como por ejemplo el valor en aduana para los aranceles).

Cambios de residencia, cese de EPs y operaciones relacionadas con entidades en paraísos fiscales

El perceptor de cantidades sobre las que deba de retenerse a cuenta y que se computen por la contraprestación íntegra devengada, deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, si esta no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, únicamente si el defecto de retención se produce “*por causa imputable exclusivamente al retenedor*”.

Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal

Se introduce un nuevo precepto (artículo 20 del Proyecto LIS) que contiene el mandato de integrar en la BI la diferencia entre la valoración contable y fiscal, de manera análoga a lo previsto actualmente en el artículo 18 de la LIS en relación con la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.

Compensación de bases imponibles negativas (“BINs”)

- Se elimina el límite temporal para compensar las BINs.
- Se introduce una limitación cuantitativa permanente (a diferencia de las existentes ahora que tienen vocación temporal) en el 60% de la BI previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros.
- En relación con el actual límite a la compensación de BINs previsto en el artículo 25.2 de la LIS, el actual requisito relativo a la inactividad de la sociedad durante los seis meses anterior-

Se incluye una importante reforma del mecanismo de la eliminación de la doble imposición.

res a la adquisición se sustituye por la concurrencia de las siguientes circunstancias: (1) que la sociedad no viniera realizando actividad económica alguna dentro de los tres meses anteriores a la adquisición; (2) que realizara una actividad económica en los dos años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un INCN en esos años posteriores superior al 50% del importe medio del INCN de los dos años anteriores, y (3) que se trate de una entidad patrimonial.

- La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción va acompañada de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos. Así, se regula la facultad de comprobar ejercicios prescritos cuando se trata de magnitudes aplicables en otros períodos que no lo están, con un límite de 10 años (contados desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al periodo en que se generó el derecho a la compensación). Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las BINs cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

Se reduce el tipo de gravamen general al 25% para los periodos impositivos iniciados en 2016, y se prevé un tipo de gravamen general del 28% para el ejercicio 2015.

TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

El nuevo artículo 21 del Proyecto LIS incluye una importante reforma del mecanismo de la eliminación de la doble imposición, 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 participaciones, y (ii) establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

Exención por doble imposición aplicable a dividendos y transmisiones de la participación.

- La “participación significativa” se define como la superior al 5%, y como novedad, alternativamente que el valor de adquisición directa o indirecta sea superior a 20 millones de euros.
- Cuando la entidad participada reciba más de un 70% de sus ingresos de rentas a las que les sería aplicable la presente exención se exige que la participación indirecta del contribuyente, en esas participadas de segundo o ulterior nivel, cumpla los requisitos exigidos en este artículo. En estos supuestos, la participación indirecta deberá de ser superior al 5% salvo que las filiales

formen parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada a los efectos del artículo 42 del CCo.

- En el ámbito internacional, se elimina el requisito hasta ahora exigido relativo a la realización de actividad económica (i.e. que el 85% de las rentas provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero), si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 % de tipo nominal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país de residencia de la entidad participada haya firmado un Convenio para evitar la de Doble Imposición (“CDI”) que contenga una cláusula de intercambio de información con España. Del mismo modo, no se aplicará la exención si los dividendos recibidos generan un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.
- El nuevo artículo establece que tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios (i) los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable y (ii) las retribuciones de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que se genere un gasto deducible en la entidad pagadora.
- Se impide la aplicación de la exención respecto de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba de ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto permitiéndose aplicar la misma en la entidad receptora siempre que cumpla los requisitos para aplicar

la exención, conserve el registro contable de dichos valores y pruebe que el dividendo ha sido recibido por la otra entidad contratante u otra entidad perteneciente al grupo de sociedades de cualquiera de las dos entidades.

- En relación con la exención prevista para la transmisión de participaciones se regula de forma análoga las participaciones indirectas a lo actualmente previsto para participaciones directas en los casos de cumplimiento parcial del requisito de tributación.
- En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la aplicación de la exención sobre la renta positiva o el reconocimiento de la renta negativa se limitará en cada caso a el exceso sobre (i) el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la base imponible o (ii) el importe de la renta positiva a la

Se eliminan las deducciones por inversión de beneficios, por inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, por gastos de formación profesional y por reinversión de beneficios extraordinarios.

que se haya aplicado la exención.

- Se incluye una nueva exclusión legal de aplicación de la exención (para las rentas distribuidas por el fondo





A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

Se fija en el 18% la cuantía del pago fraccionado cuando se calcule sobre la cuota íntegra del último periodo impositivo.

de regulación de carácter público del mercado hipotecario) y se elimina la que actualmente se recoge en el artículo 21.3.b) de la LIS (rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal, existiendo una presunción de que es así cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que forme grupo mercantil).

- Adicionalmente, no se aplicará la exención:
 - Respecto de aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Si estos requisitos únicamente se cumplen en alguno de los años de tenencia de la participación la exención podrá aplicarse de manera proporcional respecto de los años en los que no se cumplían éstos.
 - La parte de la renta derivada de la transmisión de la participación en una agrupación de interés económico española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos ge-

nerados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación respecto de los años en los que no se cumplían éstos.

- En relación con las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que cumpla los requisitos establecidos para que, al menos, el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de TFI. Si estos requisitos únicamente se cumplen en alguno de los años de tenencia de la participación la exención podrá aplicarse de manera proporcional. Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Exención prevista para rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP.

- Se modifica en los mismos términos que la exención del artículo 21, es decir, se asocia al requisito de la tributación idéntica o análoga a un tipo nominal de al menos el 10% y se elimina toda mención a la realización de actividades económicas.
- Se incluye una nueva definición de EP en términos similares al artículo 69.Tres de la LIVA o al artículo 5 del Modelo CDI de la OCDE. Asimismo, se define cuándo debe entenderse que existen dos EPs en un mismo país, y se incluye la definición de renta del EP en los términos del Modelo de CDI de la OCDE (esto es, según el principio de “entidad distinta e independiente”).

Deducción para evitar la doble imposición para dividendos y plusvalías de fuente interna.

Se elimina el actual artículo 30 de la LIS (sustitución por exención).

Deducción para evitar la doble imposición jurídica por



el impuesto soportado en el extranjero.

- 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, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.
- La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP se realizará de acuerdo con lo establecido en el régimen de exención citado. Por otro lado, se prevé la no integración en la BI de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP, excepto en el caso de transmisión del EP o cese de su actividad.

Deducción para evitar la doble imposición económica por los dividendos y participaciones en beneficios.

Se introducen modificaciones en el mismo sentido que las del artículo 21 de la LIS (participación con un valor de 20 millones de euros, participación indirecta) y la eliminación del número de años para deducir el exceso.

Prescripción.

El derecho de la Administración para comprobar o investigar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho (en los mismos términos que lo indicado para las BINs).

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

El artículo 25 del Proyecto LIS incluye un nuevo beneficio fiscal consistente en



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

la posibilidad de deducir el 10% del incremento de los fondos propios de la entidad de la BI positiva del periodo previa a (i) esta reducción, (ii) la integración de las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas y (iii) la compensación de BINs, con el límite del 10% de esta BI previa.

Para la aplicación de esta reducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- El importe del incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años.
- Debe dotarse una reserva indisponible durante el citado plazo por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado.

No se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de neutralidad.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación legal.

En caso de insuficiencia de cuota, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los dos años inmediatos y sucesivos, en todo caso con sujeción al límite del 10% antes indicado.

El cálculo del incremento de los fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del año sin incluir los resultados del mismo y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. No obstante, no se tendrán en cuenta a

los efectos de determinar el incremento:

- Las aportaciones de socios.
- Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- Las reservas de carácter legal o estatutario.
- Las reservas indisponibles dotadas para la reserva de inversiones en Canarias.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios que se correspondan con la variación de activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Esta reducción es incompatible con la reducción en concepto de factor de agotamiento.

Finalmente, el incumplimiento de los requisitos establecidos determinará la obligación de regularizar las cantidades indebidamente reducidas y los correspondientes intereses de demora.

REDUCCIONES A LA BI

- La reducción prevista para las rentas procedentes de determinados activos intangibles (“Patent Box”) se mantiene. No obstante, se elimina la referencia a la obligación de documentar estas operaciones cuando las mismas se efectúen entre entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.
- Se amplía el régimen de deducciones previsto para la obra benéfico-social

de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias. Serán deducibles los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

TIPOS DE GRAVAMEN

- Se reduce el tipo de gravamen general al 25% para los periodos impositivos iniciados en 2016, y se prevé un tipo de gravamen general del 28% para el ejercicio 2015. No obstante, para las siguientes entidades el tipo general en 2015 se fija ya en el 25%:
 - Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social.
 - Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994,
- de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca.
- Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extra-cooperativos que tributarán al tipo del 30 %.
- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- La Entidad de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.





A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

- En el caso de **entidades de nueva creación**, se mantiene el tipo de gravamen del 15% para el primer período impositivo en que obtienen una BI positiva y el siguiente. No obstante, no resultará de aplicación el tipo del 15% a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el artículo 5.2 del Proyecto LIS.
 - Se introducen los siguientes **tipos reducidos**:
 - Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán al 20% (excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30%). No obstante, las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general.
 - Las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 tributarán a 10%.
 - Para el ejercicio 2015, se establece un tipo del 33% para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos. A partir de 2016, dichas entidades tributarán al tipo del 30%.
- 2015 podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, con los límites y condiciones establecidos en el Proyecto LIS.
- En relación con la **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**, si se trata de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción serán 10% y 15% para 2015 y 7% y 12% a partir del 1 de enero de 2016 (en vez del actual 12% y 17%).
 - Respecto de la deducción por **actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica (“I+D+i”)**, se introducen las siguientes novedades:
 - Se matiza el concepto de investigación y desarrollo en la creación de software avanzado eliminándose la referencia a la necesidad de que suponga un progreso científico o tecnológico significativo.
 - También se matiza el concepto de innovación tecnológica incluyéndose actividades relacionadas con la animación y los videojuegos.
 - La base de la deducción se minora en la totalidad del importe de las subvenciones recibidas (actualmente la base se minora exclusivamente en el 65% de las subvenciones).
 - En relación con los acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones por las actividades de I+D+i, el Proyecto LIS precisa que los informes motivados que pueden ser aportados por el contribuyente sólo serán vinculantes para la Administración en relación con la calificación de las actividades.
 - Se elimina la referencia expresa a que se consideran gastos de investigación y desarrollo los gastos realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas activi-

BONIFICACIONES

- Se elimina la bonificación prevista para las rentas derivadas de la prestación de actividades exportadoras.

DEDUCCIONES

- Se **eliminan** las deducciones por inversión de beneficios, por inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, por gastos de formación profesional y por reinversión de beneficios extraordinarios. Las deducciones pendientes de aplicar a 1 de enero de

dades, en cuanto estén directamente relacionadas con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

– Respecto de la deducción por **inversiones españolas de largometrajes cinematográficos** y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial, se introducen las siguientes novedades:

- El productor tendrá derecho a una deducción del 20% sobre la inversión que ascienda hasta un millón de euros, manteniéndose el tipo del 18% para el resto de la inversión. Se limita el importe de la deducción a 3 millones de euros.
- Al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.
- En caso de coproducción, cada coproductor determinará la deducción en función de su porcentaje de

participación en la coproducción.

- Para la aplicación de la deducción será necesario el cumplimiento de determinados nuevos requisitos.
 - El importe de la deducción y del resto de las ayudas no podrá superar el 50% del coste de la producción.
 - La base de la deducción queda minorada en el importe de las subvenciones.
- Se establece un régimen especial para los **productores registrados** en el Registro de Empresas Cinematográficas que se encarguen de la ejecución de una producción de largometrajes cinematográficos y de obras audiovisuales, con las siguientes especialidades:
- La deducción será del 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros.
 - La base de la deducción se corresponde con los siguientes gastos realizados en territorio español, siempre que estén directamente relacionados con la producción: los





A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE I – RÉGIMEN GENERAL)

- gastos de personal creativo, siempre que tenga nacionalidad española o de algún Estado miembro del EEE y con el límite de 50.000 € por persona; y los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
- El importe de esta deducción no podrá superar (i) los 2.5 millones de euros por cada producción realizada ni (ii) el 50% del coste de producción conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente. Los importes de esta deducción no se tienen en cuenta a los efectos de aplicar los límites generales de las deducciones regulados en el artículo 39.1 del Proyecto LIS.
 - Se permite la solicitud del abono de la deducción, en caso de insuficiencia de cuota, mediante la propia declaración.
 - Se establece una deducción específica del 20% para los gastos realizados en la **producción y exhibición de espectáculos en vivo** de artes escénicas y musicales, con las siguientes características:
 - La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.
 - La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.
 - Para la aplicación de esta deducción, será necesario que el contribuyente (i) haya obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, y (ii) destine al menos el 50% de los beneficios obtenidos en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la misma. El plazo para el cumplimiento de este requisito empieza con el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios y al-



- canza hasta los 4 años siguientes al cierre del mismo.
- La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80% de dichos gastos.
 - Se mantienen las deducciones por **creación de empleo** y por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.
 - Se mantienen los actuales límites para la aplicación de las deducciones respecto de la cuota íntegra (25% con carácter general, incrementado al 50% para el importe de la deducción por I+D+i que exceda del 10% de la cuota íntegra) y que, en principio, sólo resultaban aplicables hasta finales 2015.
 - Respecto de la monetarización de la deducción por I+D+i, se precisa que (i) los límites máximos se computan al nivel del grupo de sociedades con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas y (ii) que la obligación de destinar un importe equivalente a la deducción a gastos de I+D+i se computa desde la finalización del período impositivo en el que se realice la aplicación de la deducción (supuesto ya previsto) o en el que se solicite el abono.
 - Se incluye un nuevo incentivo al I+D estableciéndose que si los gastos en I+D del período impositivo superan el 10% del INCN, la deducción prevista por I+D generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite general para la aplicación de las deducciones y podrá aplicarse o abonarse con un descuento del 20 de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido al menos un año desde que se generó la deducción, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.
 - Al igual que en el caso de las BINs y doble imposición, se fija en 10 años el plazo de la Administración para comprobar las deducciones y transcurrido el mismo el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

PAGOS FRACCIONADOS

- Los pagos fraccionados deberán efectuarse obligatoriamente sobre la parte de la BI del período de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural para los sujetos pasivos cuyo INCN de los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones. De este modo, se elimina la necesidad de que los Presupuestos General de Estado regulen los casos en los que resulta obligatoria esta modalidad (con carácter general, resultaba obligatorio para las entidades que tuvieran la condición de gran empresa a los efectos del IVA). La cuantía del pago fraccionado de esta modalidad será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.
- Se fija en el 18% la cuantía del pago fraccionado cuando se calcule sobre la cuota íntegra del último período impositivo.
- Se mantienen para 2015, tal como estaba previsto, las normas temporales de determinación de la base del cálculo del pago fraccionado y de la cuantía mínima del pago fraccionado. ■