

CIRCULAR 6/2015

–IS–

“NUEVA LEY DEL IS (PARTE II)”

El pasado 27 de febrero de 2015, os remitimos la Circular 2/2015, “Nueva Ley del IS (Parte I)”, en la que analizamos parte de las novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la nueva Ley del IS), la cual entró en vigor el pasado 1 de enero de 2015, sin perjuicio de que determinadas disposiciones de la misma tengan una fecha de efectos distinta. Como ya comentamos, se trata de un nuevo texto normativo, es decir, no nos encontramos ante un Texto Refundido, como ocurrió con su predecesora, es decir, la Ley aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, la anterior Ley del IS).

Dado lo extenso y complejo de la reforma efectuada, finalmente hemos decidido dividir el contenido de las principales modificaciones introducidas en tres Circulares, lo que, asimismo, nos permitirá tratarlas con mayor profundidad, siendo la presente Circular la segunda. En tal sentido, aprovechamos para adelantaros que la tercera Circular versará sobre las novedades introducidas por la nueva Ley del IS en materia de operaciones vinculadas.

En esta segunda Circular, proseguiremos con las modificaciones relativas a la base imponible (apartado III de la Circular 2/2015), continuando con el orden de apartados que viene dado por la Circular 2/2015.

III. BASE IMPONIBLE

6. Exención para eliminar la doble imposición económica sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores

Uno de los aspectos más relevantes de la nueva Ley del IS reside en la modificación del mecanismo de eliminación de la doble imposición económica. La anterior Ley del IS, al objeto de evitar la doble imposición sobre los **dividendos de fuente interna**, establecía que el sujeto pasivo tenía derecho a aplicar una deducción del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los dividendos brutos integrados en la base imponible y, si se cumplían determinados requisitos¹, la mencionada deducción sería del 100% (es el conocido método de la “imputación”).

A la transmisión de participaciones en entidades

¹ Tales requisitos eran: (i) que el porcentaje de participación en la entidad que los reparte sea de al menos el 5%, y (ii) que dicha participación se hubiera tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día de exigibilidad del dividendo o, en su defecto, se mantuviera hasta completar dicho plazo.

residentes se les aplicaba también el referido método de la imputación, requiriéndose idénticos requisitos a los que hemos hecho referencia en la nota al pie anteriormente referida.

Asimismo, en relación a **los dividendos de fuente extranjera y rentas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de entidades no residentes en territorio español**, la anterior Ley del IS dejaba en manos del sujeto pasivo, al objeto de evitar la doble imposición, la aplicación bien del conocido método de la “exención” (es decir, que cumpliéndose determinados requisitos², tanto los dividendos como las mencionadas rentas se excluían de la base imponible mediante la realización del correspondiente ajuste extracontable), o bien del método de la imputación (consistente en la integración de tales dividendos o rentas, pero con derecho a la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra).

² Los mismos requisitos a los que hemos hecho referencia en la nota al pie anterior y, además, que la entidad haya estado gravada por un impuesto extranjero similar al IS, y que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades económicas.

Pues bien, la nueva Ley del IS abandona el método de la “imputación” para evitar la doble imposición en relación a los dividendos de fuente interna, y respecto a las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones en entidades residentes en España, para sustituirlo por el método de la “exención”.

En relación a los dividendos de fuente extranjera y rentas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de entidades no residentes en territorio español, la nueva Ley del IS mantiene la posibilidad de optar por uno u otro método.

Ahora bien, los requisitos para aplicar la exención se modifican en los siguientes términos³:

6.1 En relación a los dividendos y participación en beneficios de entidades:

- Que el porcentaje de participación directa o indirecta sea, al menos de 5% o bien que el valor de adquisición de las acciones o participaciones sea superior a 20 millones de euros. Lo que denominaremos en adelante, porcentaje de “participación significativa”.

Al respecto destacar que, como podrá observarse, con la nueva Ley del IS, solo cabe aplicar la exención cuando se posea un porcentaje de participación significativo en la entidad, a diferencia de lo que ocurría con la anterior Ley del IS que permitía aplicar una deducción del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los dividendos brutos integrados en la base imponible cuando no se alcanzaba dicho porcentaje significativo de participación.

- Que la participación mínima se haya

³ Artículo 21 de la nueva Ley del IS.

⁴ Existe grupo cuando una sociedad ostenta, directa o indirectamente, el control de otra u otras. Se presumirá que existe control cuando una sociedad, se encuentre en relación con otra sociedad, en alguna de las siguientes situaciones: (i) posea la mayoría de los derechos de voto; (ii) tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; (iii) pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto; o (iv) haya designado a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

⁵ Cuando a lo largo de la presente Circular hagamos referencia a grupo de empresas, estaremos refiriéndonos a grupo de

poseído de manera ininterrumpida, por el contribuyente u otra entidad del grupo de empresas^{4 5}, durante el año anterior a la fecha de exigibilidad del beneficio que se distribuya o, en su defecto, posteriormente hasta completar el tiempo necesario para completar dicho plazo.

- Procedentes de entidades no residentes en España: además de los dos requisitos mencionados anteriormente, se exige que la entidad participada no residente haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero análogo al IS con un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en el que se reparten los beneficios, independientemente de si resulta de aplicación o no algún tipo de bonificación o exención^{6 7}. En adelante, nos referiremos a este requisito como “imposición mínima en origen”.

6.2 En relación a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en una entidad:

- Que el porcentaje de participación sea significativo, y se posea de forma ininterrumpida durante el año anterior al momento de la transmisión. Este requisito deberá cumplirse el mismo día de la transmisión de la participación.
- Que, en caso de tratarse de una participación en una entidad no residente, ésta haya estado sometida a una imposición mínima en origen. Requisito éste que debe cumplirse durante todos los años de tenencia de la participación. Si dicho requisito no se cumpliera en alguno/s de los mencionados años, la normativa establece determinadas reglas

empresas, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

⁶ La anterior Ley del IS exigía que la entidad haya estado gravada a un impuesto análogo al IS. Con la nueva redacción de la Ley del IS, se objetiva de alguna manera este requisito con la exigencia de un tipo nominal del 10%.

⁷ Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, el cual contenga cláusula de intercambio de información.

para el cálculo del importe exento⁸.

- Se excluye la posibilidad de aplicar la exención en los casos de transmisión, directa o indirecta, de participaciones en sociedades "patrimoniales"⁹, y aquellas otras a las que se les aplique la norma relativa a transparencia fiscal internacional¹⁰.

7. Reducciones a la base imponible

7.1 Reserva de capitalización¹¹

La nueva Ley del IS introduce un nuevo incentivo fiscal a la capitalización de las sociedades, al objeto de favorecer la financiación interna, en contraposición a la financiación externa, como sería la banca.

En concreto, los contribuyentes que apliquen el tipo general del impuesto tendrán **derecho a una reducción en la base imponible del 10% del incremento de sus fondos propios**, siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- Que el importe del incremento de los fondos propios se mantenga durante el plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables de la entidad.
- Que se dote una reserva por el importe de la reducción, la cual deberá figurar en el balance con absoluta separación, y será indisponible durante el plazo de 5 años mencionado en el punto anterior.

En relación a la base de la reducción (incremento de fondos propios), la nueva Ley del IS establece que dicho incremento vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del período impositivo sin incluir el resultado del mismo, y los fondos propios al inicio del mismo sin incluir el resultado del ejercicio anterior.

Además, la norma establece que, **a efectos de determinar dicho incremento, no se tendrán en**

cuenta determinadas partidas, de las que cabe destacar: las aportaciones de los socios (por ejemplo, para compensar pérdidas), las ampliaciones de capital por compensación de créditos y las reservas legales o estatutarias.

Por otro lado, se establece una **limitación a la aplicación** de esta reducción, en concreto, ésta no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a esta reducción, a la integración de determinados deterioros por insolvencias¹² y a la compensación de bases imponibles negativas. No obstante ello, en caso de insuficiencia de base para aplicar la reducción, las **cantidades pendientes** podrán ser objeto de aplicación en los dos períodos siguientes a aquel en el que se generó el derecho a la reducción, previo cumplimiento del límite mencionado anteriormente.

Pongamos un **ejemplo**, para ver más claro la aplicación de esta reducción para el ejercicio 2015:

Fondos propios (FP)	2014	2015
Capital	5.000,00	5.000,00
Reserva legal	1.000,00	1.000,00
Reservas voluntarias	1.000,00	3.000,00
P&G	2.000,00	8.000,00
Total	9.000,00	17.000,00

El cómputo que deberíamos efectuar del incremento de los fondos propios sería el siguiente:

Fondos propios (FP)	2014	2015
Capital	5.000,00	5.000,00
Reservas voluntarias	1.000,00	3.000,00
Total	6.000,00	8.000,00
Incremento FP	2.000,00 (8.000,00 – 6.000,00)	

⁸ Artículo 21.3, párrafo tercero, de la nueva Ley del IS.

⁹ Recordemos que hay que estar al concepto de entidad patrimonial, dado por la nueva Ley del IS, que tratábamos en el apartado I de nuestra Circular 02/2015.

¹⁰ Artículo 21.5 de la nueva Ley del IS.

¹¹ Artículo 25 de la nueva Ley del IS.

¹² Artículo 11.12 de la nueva Ley del IS.

Por tanto, en base a ello:

- El importe de la reducción generada sería de 200,00 euros (10% s/2.000,00 euros), la cual asumimos que no excede del límite indicado anteriormente.
- Deberá mantenerse en el balance durante el referido plazo de 5 años el incremento de los fondos propios que ha servido de base para la reducción, es decir, 2.000,00 euros.
- Deberá dotarse una reserva indisponible durante el mencionado plazo de 5 años por importe de 200,00 euros.

Finalmente comentar que, este incentivo fiscal no se podrá aplicar en los **pagos fraccionados** de aquellas entidades que calculen los mismos bajo la modalidad de base. Ahora bien, sí que se podrán tener en cuenta en los mismos aquellas cantidades pendientes de aplicar de esta reducción de períodos anteriores¹³.

7.2 Compensación de bases imponibles negativas

7.2.1 Plazo de compensación de las bases imponibles negativas

Con la anterior normativa del IS¹⁴, las bases imponibles negativas podían ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos al período en que se generaron.

Pues bien, **la nueva Ley del IS elimina la limitación temporal mencionada anteriormente**, de modo que, las bases imponibles negativas

¹³ En este sentido, se pronuncia el preámbulo de la Orden HAP/523/2015, de 25 de marzo. En nuestra opinión, sí que será posible aplicar esta reducción en el pago fraccionado coincidente con la fecha de cierre de un ejercicio quebrado.

¹⁴ Artículo 25 de la anterior Ley del IS.

¹⁵ Dicha eliminación del requisito temporal afectará no solo a las bases imponibles negativas generadas a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley del IS (1 de enero de 2015), sino también en relación a las generadas en períodos impositivos anteriores, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015 con el anterior plazo de 18 años (Disposición transitoria vigésimo primera de la nueva Ley del IS).

¹⁶ Calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

podrán ser compensadas con rentas positivas de los períodos impositivos siguientes al que se generaron sin limitación temporal alguna¹⁵.

7.2.2 Limitación general al importe compensable

En relación con los períodos impositivos iniciados **durante el ejercicio 2015** sigue resultando de aplicación la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, respecto a aquellas entidades que hubieran obtenido un volumen de operaciones determinado durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015¹⁶. En concreto, **no podrá exceder de los siguientes porcentajes de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización: 50%** (cuando el volumen de operaciones sea de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros), y del **25%** (cuando el volumen de operaciones sea de al menos 60 millones de euros)¹⁷.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2016**, tan solo podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas con el límite del **60%** de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización¹⁸. Dicho límite se incrementa al **70%** para los períodos impositivos iniciados **a partir del 1 de enero de 2017**¹⁹.

No obstante lo dicho en el párrafo anterior, **la nueva Ley del IS establece que dicha limitación no aplicará en los siguientes casos:**

- A las bases imponibles negativas hasta 1 millón de euros²⁰.
- En los supuestos de extinción de la

¹⁷ Disposición transitoria trigésimo cuarta, letra g) de la nueva Ley del IS.

¹⁸ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.1 en relación con lo dispuesto por la Disposición transitoria trigésimo sexta de la mencionada Ley, en su redacción dada por la Disposición final vigésimo primera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos General del Estado para el ejercicio 2015.

¹⁹ Idem nota al pie anterior.

²⁰ Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, el límite compensable del millón de euros se deberá multiplicar por el coeficiente resultante de dividir el número de días del período impositivo entre el número total de días del mismo (artículo 26.2 de la nueva Ley del IS).

sociedad, salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial de neutralidad fiscal²¹.

- Durante los 3 primeros períodos impositivos, en que las entidades a las que se les aplique el tipo de gravamen especial de las entidades de nueva creación²², generen una base imponible positiva previa a su compensación²³.
- A las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en entidades, registradas contablemente en un ejercicio iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que tales pérdidas, deducidas fiscalmente en el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar, hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles de dicho período²⁴.

7.2.3 Plazo de comprobación de las bases imponibles negativas²⁵

La nueva Ley del IS pone fin a la polémica surgida en relación a las facultades de la Administración tributaria de comprobación de la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas generadas en períodos prescritos y aplicadas en no prescritos.

En síntesis la polémica pivotaba sobre si la Administración tributaria podía cuestionar no solo la exactitud y veracidad de bases imponibles relativas a ejercicios prescritos aplicadas en no prescritos, sino también su adecuación o no a derecho. Obviamente, los contribuyentes, en contraposición a la opinión de la Administración tributaria, defendían la posición de que no podía cuestionarse la adecuación a derecho de las bases imponibles negativas correspondientes a

²¹ Artículo 26.1 de la nueva Ley del IS.

²² Es decir, aquellas entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas, a las que se les aplicará el tipo de gravamen del 15% en los términos establecidos en el artículo 29.1 de la nueva Ley del IS.

²³ Artículo 26.3 de la nueva Ley del IS.

²⁴ Disposición transitoria decimosexta de la nueva Ley del IS, apartado 7.

²⁵ Artículo 26.5 de la nueva Ley del IS.

períodos prescritos. Los tribunales parece que defendían la posición de los contribuyentes aunque en resoluciones o sentencias ciertamente contradictorias en algunos casos²⁶.

Pues bien, la nueva Ley del IS, consecuencia de la extensión *sine die* para compensar las bases imponibles negativas, **otorga a la Administración un plazo, para comprobar la adecuación a derecho de las mismas, de 10 años**, a contar a partir del día siguiente a aquel en el que finalice el plazo para presentar la autoliquidación en el que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, la Administración tributaria tan solo podrá comprobar la veracidad y exactitud de tales bases imponibles negativas, **debiéndose exhibir por parte del contribuyente la autoliquidación del IS**, en que se generó el derecho a su compensación, **y la contabilidad junto con el justificante de su depósito en el Registro Mercantil durante el referido plazo**.

IV. TIPO DE GRAVAMEN

1. Tipo de gravamen general

La nueva Ley del IS introduce una reducción progresiva del tipo de gravamen general del 30% al 25%. Dicha progresividad se traduce en el hecho de que aplicará el **tipo de gravamen del 28% respecto a los períodos impositivos iniciados dentro del ejercicio 2015**, y del **25% en relación a los períodos impositivos iniciados dentro del ejercicio 2016**²⁷.

2. Tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión

Por otra parte, se produce también una reducción progresiva del tipo de gravamen aplicable a las entidades de reducida dimensión²⁸, pasando de tributar en base a una escala especial de dos

²⁶ Por ejemplo, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014.

²⁷ Artículo 29.1 de la nueva Ley del IS en relación con lo establecido en la Disposición transitoria trigésimo cuarta, letra i) de la nueva Ley del IS.

²⁸ El concepto de empresa de reducida dimensión viene recogido en el artículo 101.1 de la nueva Ley del IS, al cual nos referiremos más adelante.

tramos con diferente tipo de gravamen²⁹, a un único tipo de gravamen, el 25%.

La mencionada reducción progresiva se traduce en el hecho de que **para los períodos impositivos iniciados durante el ejercicio 2015 las empresas de reducida dimensión tributarán en base a la siguiente escala:**

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25%.
- Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28%³⁰.

En relación a los **períodos impositivos iniciados en el ejercicio 2016**, las empresas de reducida dimensión aplicarán el tipo general de gravamen del 25%³¹.

3. Tipo de gravamen para las entidades de nueva creación

Se establece un tipo de gravamen único para aquellas **entidades constituidas a partir del 1 de enero de 2015, que realicen actividades económicas**,³² el cual será del **15% para el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y el siguiente.**

No obstante ello, **aquellas sociedades constituidas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas**, en relación al **primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y el siguiente, aplicarán la siguiente escala**³³:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 15%.
- Por la parte de base imponible restante, al

²⁹ Recordamos que, en la anterior Ley del IS, las empresas de reducida dimensión aplicaban el 25% sobre los primeros 300.000 euros de base imponible, y el 30% sobre el resto (artículo 114 de la anterior Ley del IS).

³⁰ Disposición transitoria trigésimo cuarta, letra j) de la nueva Ley del IS.

³¹ Artículo 29.1 de la nueva Ley del IS en relación con lo establecido en la Disposición transitoria trigésimo cuarta, letra j) de la nueva Ley del IS.

³² Igualmente, hay que estar al concepto de actividad económica, dado por la nueva Ley del IS, que tratábamos en el apartado I de nuestra Circular 02/2015.

tipo del 20%.

4. Tipo de gravamen para las entidades que mantienen o crean empleo

Con efectos únicamente para los períodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, se conserva con alguna modificación el tipo de gravamen específico para aquellas entidades que mantienen o crean empleo que se había venido aplicando desde el ejercicio 2009³⁴.

En concreto, el mismo aplicará a aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo iniciado en 2015 sea inferior a 5 millones de euros y dispongan en dicho período de una plantilla media superior a 1 empleado pero inferior a 25 empleados. Además, se exige que en los doce meses siguientes al inicio del mencionado período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad ni tampoco a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cumpléndose tales requisitos, a diferencia de lo establecido por la anterior Ley del IS³⁵, **la nueva, establece que resultara de aplicación el tipo de gravamen único del 25%.**

V. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. Deducción por doble imposición jurídica internacional³⁶

La anterior Ley del IS (y la nueva también) establecía que cuando entre las rentas del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, el sujeto pasivo tenía derecho a deducirse de la cuota íntegra la menor de las dos siguientes cantidades:

³³ Disposición transitoria vigésimo segunda de la nueva Ley del IS.

³⁴ Disposición transitoria trigésimo cuarta, letra k) de la nueva Ley del IS.

³⁵ Estas entidades tributaban en base a una escala especial de dos tramos con tipos de gravamen diferentes, en concreto, el 20% respecto a los primeros 300.000 euros de base imponible, y el 25% respecto al resto (Disposición adicional duodécima de la anterior Ley del IS).

³⁶ Artículo 31 de la nueva Ley del IS.

- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

En ocasiones, ocurría que el impuesto satisfecho en el extranjero era superior al que hubiera correspondido satisfacer si las rentas se hubieran obtenido en España. En tal caso, la diferencia entre ambas cantidades no tenía la consideración de fiscalmente deducible.

Sin embargo, la nueva Ley del IS establece que **dicha diferencia será fiscalmente deducible**, siempre y cuando las rentas gravadas en el extranjero procedan de la realización de actividades económicas.

Por otro la nueva Ley del IS dispone que, **en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no disponga de cuota íntegra suficiente para aplicar la deducción, podrá aplicarla en los períodos impositivos siguientes sin límite de plazo**, a diferencia de lo que ocurría con la anterior Ley del IS que establecía un límite temporal de 10 años a contar desde el período impositivo siguiente al que se generó la deducción.

Ahora bien, en contrapartida de ello, **se amplía el plazo durante el cual la Administración tributaria podrá revisar la adecuación a derecho del importe de la deducción, pasando de 4 años (plazo de prescripción general) a 10 años** a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del IS. **Transcurrido el citado plazo**, la Administración tributaria tan solo podrá comprobar la veracidad y exactitud de tales deducciones, **debiéndose exhibir por parte del contribuyente la autoliquidación del IS**, en que se generó el derecho a su deducción, y **la contabilidad junto con el justificante de su depósito en el Registro Mercantil durante el referido plazo**.

³⁷ Artículo 32 de la nueva Ley del IS.

³⁸ En relación a aquellas deducciones pendientes de aplicar en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, estas podrán ser aplicadas dentro de los períodos impositivos siguientes, con los mismos requisitos, plazos y condiciones que exigía la anterior normativa (apartados 3 y 5 a 7 de la Disposición transitoria vigésimo cuarta de la nueva Ley del IS).

2. Deducción por doble imposición económica internacional³⁷

Dado que en los supuestos de doble imposición internacional, el sujeto pasivo puede optar entre aplicar el método de la exención o el de la imputación, **se modifica el artículo relativo a la deducción por doble imposición económica internacional en relación a aquellos requisitos comunes a ambos métodos para evitar la doble imposición** (porcentaje de participación significativa, etc.).

Asimismo, **cabe hacer extensible a esta deducción lo comentado en los dos últimos párrafos del apartado V.1 anterior**.

VI. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES

La nueva Ley del IS con la finalidad de aproximar el tipo efectivo de tributación en el IS al tipo nominal, y simplificar el cálculo del mismo, ha suprimido más de la mitad de las deducciones vigentes con la anterior Ley del IS.

En dicho sentido, **con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 desaparece con la nueva Ley del IS las siguientes deducciones³⁸**:

- La deducción por inversión de beneficios extraordinarios³⁹.
- La deducción por inversiones medioambientales⁴⁰.
- La deducción por gastos de formación profesional⁴¹.
- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios⁴².

Tan solo se mantienen, introduciéndose algunas modificaciones las siguientes deducciones:

1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación

³⁹ Artículo 37 de la anterior Ley del IS.

⁴⁰ Artículo 39 de la anterior Ley del IS.

⁴¹ Artículo 40 de la anterior Ley del IS.

⁴² Artículo 42 de la anterior Ley del IS.

tecnológica (I + D + it)⁴³

Se modifica el ámbito objetivo de aplicación de esta deducción en relación al “software avanzado”. La anterior Ley del IS establecía como requisito para aplicar la deducción que dicho software suponga un progreso científico o tecnológico significativo, o que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de información.

La nueva Ley del IS elimina el requisito relativo a que suponga un progreso científico o tecnológico significativo, de tal forma que con la nueva redacción bastará con que el software esté destinado a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. En cuanto al **software destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de información,** la nueva Ley del IS exige ahora que el mismo se realice sin ánimo de lucro.

Por otro lado, en cuanto a la base de esta deducción, la anterior Ley del IS establecía que la misma se minoraría en el 65% de las subvenciones percibidas. Con la nueva Ley, el porcentaje de minoración pasa a ser del 100%.

2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo

Se modifica el porcentaje de deducción aplicable a la misma, por cuanto se pasa del tipo fijo del 18% previsto en la anterior Ley del IS, al 20% respecto al primer millón de euros de base de deducción y el resto al 18%.

Además, **se crea una nueva deducción al objeto de tratar de atraer producciones extranjeras para que éstas se realicen en España.** Dicha nueva deducción consiste en el 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que estos sean de al menos 1 millón de euros⁴⁴.

Asimismo, se crea una **nueva deducción para favorecer el sector teatral y musical,** estableciéndose que los gastos realizados en la

producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del 20%⁴⁵.

3. Deducción por creación de empleo para trabajadores desempleados y discapacitados

Se mantienen sin modificación alguna las dos deducciones mencionadas en este apartado, mediante las que los sujetos pasivos del IS podrán deducirse determinados importes fijos de la cuota íntegra en función de la contratación de determinados trabajadores desempleados sin o con determinado grado de minusvalía⁴⁶.

4. Normas comunes a las deducciones por inversiones

Con la nueva Ley del IS **se mantiene el plazo para la aplicación de estas deducciones,** en concreto, en los 15 años inmediatos y sucesivos a aquel en el que se generaron, y 18 años para la deducción de I + D + it⁴⁷.

Asimismo, **se mantienen los límites relativos respecto del conjunto de estas deducciones por inversiones,** que habían venido siendo de aplicación de manera temporal durante los ejercicios 2012 a 2014. En concreto, el 25% de la cuota íntegra minorada en la deducción por doble imposición internacional y las bonificaciones, y el 50% cuando el importe de la deducción por I + D + it, que corresponda a gastos e inversiones efectuadas en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones⁴⁸.

Por otro lado comentar que **la nueva Ley del IS mantiene la posibilidad de monetizar la deducción de I + D + i** (es decir, solicitar el abono de la misma en caso de insuficiencia de cuota), ampliando esta posibilidad en relación a la deducción relativa a la realización en España de producciones extranjeras⁴⁹.

A pesar de la limitación temporal para la

⁴³ Artículo 35 de la nueva Ley del IS.

⁴⁴ Artículo 36.2 de la nueva Ley del IS.

⁴⁵ Artículo 36.3 de la nueva Ley del IS.

⁴⁶ Artículos 37 y 38 de la nueva Ley del IS.

⁴⁷ Artículo 39.1 de la nueva Ley del IS.

⁴⁸ Artículo 39.1 de la nueva Ley del IS.

⁴⁹ Artículo 39.3 de la nueva Ley del IS.

aplicación de las deducciones por inversiones, **se establece respecto a este tipo de deducciones el derecho de la Administración tributaria a revisar la adecuación a derecho de las mismas durante el plazo de 10 años** a contar desde la finalización del período voluntario de presentación de la autoliquidación del IS, transcurrido el cual, ésta tan solo podrá comprobar la veracidad y exactitud de las mismas en los mismos términos que hemos comentado anteriormente en relación a la compensación de bases imponibles negativas y respecto de las deducciones para evitar la doble imposición internacional⁵⁰.

VII. PAGOS FRACCIONADOS

Pocas son las modificaciones introducidas en la nueva Ley del IS en relación a este apartado, y casi todas ellas referidas a la modalidad de pago fraccionado calculado en base al resultado corrido del ejercicio (modalidad de base).

En primer lugar, en cuanto al sistema de cálculo del pago fraccionado de la **modalidad de cuota, la nueva Ley del IS mantiene el porcentaje aplicable en el 18%**, algo que venía determinándose en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio⁵¹.

Respecto al pago fraccionado calculado por la **modalidad de base**, destacar que se ha incluido en el articulado de la nueva Ley del IS⁵² el supuesto en que será obligatorio el cálculo bajo esta modalidad, algo que se venía recogiendo en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio.

Además de dicha inclusión interesa mencionar que **se ha modificado la cifra de referencia que servía para determinar si existía obligación o no de utilizar la modalidad de base**. En concreto, la nueva Ley del IS establece que utilizarán obligatoriamente la modalidad de base aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado (anteriormente se hacía referencia a que no se

hubiese superado el volumen de operaciones de operaciones de 6.010.121,04⁵³).

Además, **también en relación a la modalidad de base**, en la nueva Ley del IS **se establece el porcentaje que resultará de aplicación**, algo que se venía determinando en la Ley General de Presupuestos Generales del Estado. En concreto, se establece que éste será el que **resulte de multiplicar el tipo de gravamen por 5/7 redondeado por defecto**, lo que implicará que aquellas sociedades que tributen al tipo general, aplicarán el tipo de gravamen del 20% en 2015 ($28\% \times 5/7$) y del 17% en 2016 y siguientes ($25\% \times 5/7$)⁵⁴.

No obstante lo dicho anteriormente, **para el ejercicio 2015 los pagos fraccionados calculados bajo la modalidad de base tendrán las siguientes particularidades**⁵⁵:

- **Inclusión de determinadas rentas en la base del pago fraccionado:** en concreto, el 100% o el 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo que se correspondan con participaciones en el capital de entidades residentes o no, respectivamente, a los que resulte de aplicación la exención para corregir la doble imposición regulada en el artículo 21 de la nueva Ley del IS.
- **Se prorroga la obligación de efectuar un pago fraccionado mínimo:** respecto a aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicien los períodos impositivos a partir de 1 de enero de 2015 sea de al menos 20 millones de euros, se mantiene el pago fraccionado mínimo del 12% del resultado contable positivo (o el 6% en el que caso de entidades en las que al menos el 85% de sus ingresos procedan de rentas exentas).
- **Tipos de gravamen:** se mantienen los previstos respecto a ejercicios anteriores en función del importe neto de la cifra de

⁵⁰ Artículo 39.6 de la nueva Ley del IS.

⁵¹ Artículo 40.2 de la nueva Ley del IS.

⁵² Artículo 40.3 de la nueva Ley del IS.

⁵³ Calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

⁵⁴ Artículo 40.3 de la nueva Ley del IS.

⁵⁵ Disposición transitoria trigésimo cuarta, apartados l), m) y n) de la nueva Ley del IS.

negocios de los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo dentro del año 2015. En concreto, el porcentaje será el tipo de gravamen correspondiente a la entidad multiplicado por la fracción que se indica en cada caso, redondeándose al alza el porcentaje resultante en todos los casos que se indican a continuación menos en el primero de ellos que se redondea a la baja:

Importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo en 2015	Fracción	% pago fraccionado ⁵⁶
< a 10 M €	5/7	20%
≥ 10 M € e < 20 M €	15/20	21%
≥ 20 M € e < 60 M €	17/20	24%
≥ 60 M €	19/20	27%

VIII. RETENCIONES

Los porcentajes de retención aplicables a partir de 1 de enero de 2015 en el ámbito del IS son los siguientes:

Tipos de retención	2015	2016 y siguientes
General	20% ⁵⁷	19%
Aplicable a las rentas procedentes de la cesión de derechos imagen	24%	24%

Por otro lado, como también ocurre en el ámbito del IRPF, la nueva Ley del IS establece que cuando la retención no se hubiera practicado o ésta se hubiera practicado pero por un importe inferior al que correspondería, el perceptor deducirá de la cuota íntegra la cantidad que debió ser retenida⁵⁸.

⁵⁶ En todos los casos, se ha determinado el porcentaje del pago fraccionado considerando que resulta de aplicación del tipo de gravamen general del IS en 2015, esto es, el 28%.

⁵⁷ El artículo 128.6.a) de la nueva Ley del IS establece que el tipo de retención general aplicable durante el ejercicio 2015 y siguientes será el 19%. Sin embargo, la Disposición transitoria trigésimo cuarta, apartado ñ) establece que durante el ejercicio 2015 dicho porcentaje será del 20%.

IX. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

1. Ámbito de aplicación del régimen: cifra de negocios

En la nueva Ley del IS se mantiene el umbral por debajo del cual una entidad tiene la consideración de reducida dimensión. En concreto, cuando su importe neto de la cifra de negocios del período impositivo anterior sea inferior a **10 millones de euros**.

Además, se mantiene que, a efectos del cómputo de la cifra de negocios, **cuando la sociedad forma parte de un grupo de empresas** el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas ellas. Pues bien, en este punto se introduce una novedad del todo razonable, esto es, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, **una vez agregados los importes netos de las cifras de negocios de todas las sociedades del grupo de empresas, se deberá proceder a efectuar las eliminaciones e incorporaciones** que correspondan por aplicación de la normativa contable sobre cuentas anuales consolidadas⁵⁹.

2. Exclusión a la aplicación del régimen

Se zanja definitivamente la polémica surgida en relación a si el régimen especial de entidades de reducida dimensión aplica solo a las entidades que desarrollaban actividades económicas, o si también aplica a las sociedades patrimoniales. Pues bien, **la nueva Ley del IS establece que dicho régimen especial no aplicará a aquellas sociedades que tengan la consideración de sociedad patrimonial**⁶⁰.

3. Reserva de nivelación⁶¹

Se trata de una de las grandes novedades de la nueva Ley del IS. En esencia, la misma consiste en ofrecer al contribuyente la **posibilidad de diferir la tributación de parte de la base imponible positiva generada en un ejercicio en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos**.

⁵⁸ Artículo 19.3 de la nueva Ley del IS.

⁵⁹ Artículo 101.3 de la nueva Ley del IS.

⁶⁰ Artículo 101.1 de la nueva Ley del IS.

⁶¹ Artículo 105 de la nueva Ley del IS.

En particular, la nueva Ley del IS permite al sujeto pasivo **minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe** (con un límite de hasta 1 millón de euros). Ahora bien, **el importe minorado deberá integrarse de nuevo en la base imponible de los 5 períodos impositivos inmediatos y sucesivos en los que el sujeto pasivo obtenga bases imponibles negativas** (hasta el límite de la base imponible negativa). **El importe que no se integre en la base imponible, llegado el quinto período impositivo, deberá integrarse en el mismo.**

En cuanto a los **requisitos** para la aplicación de este beneficio fiscal:

- El contribuyente debe dotar una reserva por el importe minorado. Dicha reserva será indisponible en relación a las cantidades que no se hayan integrado en la base imponible en los 5 ejercicios siguientes.
- La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en el que se minore la base imponible. En caso de no que no pueda dotarse, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes.

Asimismo, se establece como limitación que las **cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización.**

Por otro lado, la nueva Ley del IS establece que la minoración prevista en este apartado se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los **pagos fraccionados** cuando estos se calculen bajo la modalidad de base.

Finalmente, la norma establece que el **incumplimiento de los requisitos para la aplicación de este beneficio fiscal determinará** la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%, además de los intereses de demora.

4. Beneficios fiscales suprimidos y mantenidos

Con la nueva Ley del IS **desaparecen los siguientes beneficios fiscales** previstos por la anterior Ley del IS para aquellas empresas calificada de reducida dimensión:

- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor: trae su causa en la introducción, con la nueva Ley del IS, de un nuevo beneficio fiscal similar, con ámbito de aplicación general, y no solo a las entidad de reducida dimensión, consistente en la posibilidad de amortizar libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros por período impositivo⁶².
- Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión: ello se justifica en el hecho de la supresión de la propia deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Y, se **mantienen los siguientes en los mismos términos que se encontraban reguladas en la anterior Ley del IS**:

- Libertad de amortización condicionada al incremento de la plantilla media.
- Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.
- Dotación global del 1% de deterioro por insolvencias.

El contenido de esta Circular es meramente informativo y no pretende constituir asesoramiento jurídico alguno. Si pretende recibir tal asesoramiento, póngase en contacto con nosotros a través del correo electrónico alenta@alenta.com. Si no desea recibir más circulares de nuestro Despacho envíe un mensaje en tal sentido a la dirección de correo electrónico indicada.

⁶² A esta amortización para bienes de escaso valor, nos referimos en el apartado III.2.3 de nuestra Circular 02/2015.