

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Primera parte)

Joaquín Blasco Merino

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Se analizan, desde un punto de vista fiscal, las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, comparando la actual redacción con la vigente hasta 31 de diciembre de 2014 y resaltando aquellas modificaciones de especial importancia por su trascendencia fiscal, en particular, el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas o de la doble imposición sobre beneficios, la modificación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, la introducción de la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación de bases imponibles en el ámbito de las empresas de reducida dimensión y, por último, la regulación de un extenso régimen transitorio incluido en la norma. En esta primera parte se van a analizar las modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la base imponible. En el próximo número de la revista se analizarán las novedades en los tipos de gravamen, en el tratamiento de la doble imposición –interna e internacional–, en las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, en los pagos fraccionados y en los regímenes especiales.

Palabras claves: novedades fiscales, Impuesto sobre Sociedades y Ley 27/2014.

Fecha de entrada: 18-12-2014 / Fecha de aceptación: 08-01-2015 / Fecha de revisión: 16-01-2015

AMENDED BY LAW 27/2014, OF 27 NOVEMBER, IN THE INCOME TAX

(First part)

Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

Is analyzed from a tax standpoint major innovations introduced by Law 27/2014 of 27 November, Corporation Tax comparing the current wording with effect until December 31, 2014 and highlighting those modifications of particular importance because of their importance tax, in particular the treatment of tax losses offset or double taxation on income, changes in deductions to encourage certain activities, the introduction of the capitalization reserve and reserve base leveling taxable in the field of small companies and ultimately regulating extensive transitional arrangements included in the standard. In this first part the text analyzes the changes in the taxable event and the tax base. In the next review will be analyzed the developments in the tax rates, in the treatment of internal and international double taxation, deductions to encourage certain activities, in installments and special regimes.

Keywords: tax news, Corporation Tax and Law 27/2014.

Sumario

PRIMERA PARTE

Introducción

1. Hecho imponible y sujeción pasiva del impuesto
 - 1.1. Concepto de actividad económica
 - 1.2. Concepto de entidad patrimonial
 - 1.3. Presunción de onerosidad
 - 1.4. Contribuyente

2. Base imponible
 - 2.1. Principio de devengo y reglas de imputación temporal
 - 2.2. Amortizaciones
 - 2.3. Deterioro de activos
 - 2.4. Gastos no deducibles
 - 2.5. Limitación a la deducibilidad de gastos financieros
 - 2.6. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias
 - 2.7. Operaciones vinculadas
 - 2.8. Reducciones en la base imponible

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

INTRODUCCIÓN

El 20 de junio de 2014 el Gobierno aprobó el Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Posteriormente, y previos los preceptivos trámites administrativos de información pública y dictámenes de órganos consultivos, se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, el 6 de agosto de 2014, el Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Definitivamente, el 28 de noviembre de 2014, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

La LIS, manteniendo la estructura básica del impuesto, introduce una pluralidad de modificaciones que responden, según su exposición de motivos, en primer lugar, a la necesidad de realizar una revisión global de la normativa reguladora del impuesto y, en segundo lugar, a los siguientes objetivos:

- a) Neutralidad, igualdad y justicia.
- b) Incremento de la competitividad económica.
- c) Simplificación del impuesto.
- d) Adaptación de la norma al derecho comunitario.
- e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal.
- f) Endeudamiento-capitalización. Neutralidad en la captación de financiación empresarial.
- g) Seguridad jurídica.
- h) Lucha contra el fraude.

Las modificaciones introducidas en el LIS se relacionan, a efectos del análisis que se efectúa a continuación, con los siguientes temas:

1. Modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la sujeción pasiva del impuesto.
2. Modificaciones introducidas a nivel de base imponible. Reducciones en la base imponible.

INTRODUCCIÓN

El 20 de junio de 2014 el Gobierno aprobó el Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Posteriormente, y previos los preceptivos trámites administrativos de información pública y dictámenes de órganos consultivos, se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, el 6 de agosto de 2014, el Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Definitivamente, el 28 de noviembre de 2014, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

La LIS, manteniendo la estructura básica del impuesto, introduce una pluralidad de modificaciones que responden, según su exposición de motivos, en primer lugar, a la necesidad de realizar una revisión global de la normativa reguladora del impuesto y, en segundo lugar, a los siguientes objetivos:

- a) Neutralidad, igualdad y justicia.
- b) Incremento de la competitividad económica.
- c) Simplificación del impuesto.
- d) Adaptación de la norma al derecho comunitario.
- e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal.
- f) Endeudamiento-capitalización. Neutralidad en la captación de financiación empresarial.
- g) Seguridad jurídica.
- h) Lucha contra el fraude.

Las modificaciones introducidas en el LIS se relacionan, a efectos del análisis que se efectúa a continuación, con los siguientes temas:

1. Modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la sujeción pasiva del impuesto.
2. Modificaciones introducidas a nivel de base imponible. Reducciones en la base imponible.

3. Modificaciones introducidas en materia de tipos de gravamen.
4. Modificaciones introducidas en el tratamiento de la doble imposición.
5. Modificaciones introducidas en materia de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
6. Modificaciones introducidas en los regímenes especiales del impuesto.

En las siguientes líneas trataremos las principales novedades introducidas por la LIS.

1. HECHO IMPONIBLE Y SUJECCIÓN PASIVA DEL IMPUESTO

En la regulación del hecho imponible (aspecto material de la sujeción al impuesto) y del contribuyente (aspecto personal de la sujeción al impuesto), las novedades introducidas son las siguientes:

1.1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Se incorpora en el artículo 5.1 de la LIS el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

«Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

En relación con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica, se elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A este respecto conviene recordar que el TEAC, en Resolución de 28 de mayo de 2013 (NFJ051064), a la vista de recientes y reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, entiende, sobre los requisitos exigidos, norma vigente en 2014, para que el arrendamiento inmobiliario sea considerado como actividad económica, que la exigencia del doble requisito de «persona y local» debe interpretarse en el sentido de que, de no cumplirse, se reputará que no hay actividad económica. Además, señala que se trata de un requisito necesario pero no suficiente, por lo que, aun cumpliéndose, puede entenderse que no hay actividad económica si, por ejemplo, se acredita que la carga de trabajo no justifica tener empleado y local. Salvo que haya pronunciamiento en contrario, este mismo criterio será aplicable en la normativa actual limitándose exclusivamente al requisito de persona empleada.

Por último, señala el citado artículo 5.1 de la LIS:

«En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.»

1.2. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL

Se introduce en el artículo 5.2 de la LIS el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades que no realizan actividad económica (cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario), es decir, que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica.

A estos efectos, por valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica se tomará:

- El que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.
- O, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el que se deduzca de la media de los balances trimestrales consolidados.

Para determinar dicho valor (valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica) no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores (en los términos que regula el citado artículo) que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

Además, a efectos de determinar los valores no se computarán:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación,

siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga la consideración de patrimonial. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

A diferencia de la anterior vez en que la regulación del impuesto definió el concepto de entidad patrimonial, la normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades, sino que tal delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación para modificar la tributación de la entidad a efectos de ciertos regímenes y reglas especiales. En particular, se destacan los siguientes:

a) Exención para evitar la doble imposición.

El artículo 21.5 a) de la LIS señala que no será de aplicación la exención prevista en el mismo a aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una sociedad, 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.

b) Compensación de bases imponibles negativas.

El artículo 26.4 de la LIS, en relación con las bases imponibles negativas, establece que no podrán ser objeto de compensación en los casos en los que medie la transmisión de participaciones de una entidad patrimonial y concurren las dos circunstancias siguientes:

- Que la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese sido adquirida, por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- Que 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 periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) Tipos de gravamen.

El artículo 29.1 de la LIS señala que no será aplicable el tipo del 15 % relativo a las sociedades de nueva creación a las entidades patrimoniales.

d) Transparencia fiscal internacional.

El artículo 100.12 de la LIS señala que, para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación de sociedades que tengan la consideración de entidad patrimonial, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado,

una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si este fuere inferior.

- e) Régimen especial para las entidades de reducida dimensión.

El artículo 101.1 de la LIS señala que el régimen no será aplicable a las entidades patrimoniales.

- f) Régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

El artículo 107.1 de la LIS señala que el régimen no será aplicable a las entidades patrimoniales.

1.3. PRESUNCIÓN DE ONEROSIDAD

De acuerdo con el artículo 123 de la LIS, la presunción de onerosidad que se recogía en el artículo 5 del TRLIS se reserva en la nueva normativa a los supuestos de estimación indirecta señalando que:

«Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado.»

1.4. CONTRIBUYENTE

El sujeto pasivo constituye el ámbito personal del hecho imponible y se define en el artículo 36 de la Ley General Tributaria (LGT) en los siguientes términos:

«Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.»

Es contribuyente, según el artículo 36.1 de la LGT, «el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible». Pues bien, en el Impuesto sobre Sociedades (IS) el sujeto pasivo lo es a título de contribuyente.

En el ámbito de los contribuyentes del impuesto, de acuerdo con el artículo 7 de la LIS, se incorporan al IS:

- Los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tributaban anteriormente como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Dos son pues los requisitos para que las sociedades civiles sean contribuyentes del IS:

- a) Que tengan personalidad jurídica. Hasta ahora la inclusión «en todo caso» (con la salvedad de las SAT) de las sociedades civiles con personalidad jurídica en el ámbito del IRPF a través del régimen de atribución de rentas, traslucía la desconfianza del legislador hacia unas sociedades en las que no hay criterios claros sobre cuándo alcanzan la personalidad jurídica y en las que la publicidad registral no aparece con la intensidad que en las sociedades mercantiles.
- b) Que tengan objeto mercantil. La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 001-2 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil señala:

«1. A los efectos de este Código son operadores del mercado y quedan sujetos a sus normas:

a) Los empresarios. Se consideran empresarios:

1.º Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales.

2.º Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior.

3.º Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.

b) Las personas físicas que ejerzan profesionalmente y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.

c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.

2. Se consideran operadores del mercado las sociedades o entidades no constituidas conforme al derecho español que ejerzan en España alguna de las actividades expresadas.»

La entrada en vigor de esta norma se retrasa a periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria trigésima cuarta a) de la LIS.

Además, se regula un doble régimen transitorio:

1. Se modifica la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF para articular un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas socieda-

des civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

2. Al propio tiempo, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

Sucintamente, el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS señala que:

- Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas, no integradas en la base imponible a 1 de enero de 2016, lo serán en la base imponible del IS del primer periodo impositivo iniciado a partir de dicha fecha.
- Los cambios de criterio de imputación temporal que pudieran resultar de aplicación, en ningún caso comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar ni que se computen doblemente.
- Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015:
 - La distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que los reparta y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:
 - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible, no estando sujetos a retención o ingreso a cuenta.
 - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, tendrán el tratamiento que corresponda según el texto refundido de la Ley del IRNR.
 - Las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de

adquisición y titularidad y el valor de transmisión de la participación. El valor de adquisición y titularidad se estimará integrado:

- a) Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
 - b) Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
 - c) Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
- Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR.
- Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015:
 - Se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.
 - El valor de las participaciones sociales a 1 de enero de 2016, adquiridas con anterioridad a dicha fecha, se determinará considerando que la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

2. BASE IMPONIBLE

Las modificaciones introducidas en la determinación de la base imponible respecto a la normativa anterior son varias y las podemos resumir de la forma que sigue:

2.1. PRINCIPIO DE DEVENGO Y REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

1. Principio de devengo

Se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del PGC y el PGC para PYMES al señalar en el artículo 11.1 de la LIS que:

«Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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.»

Por otro lado, el artículo 11.3 2.º de la LIS viene a señalar que:

«Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.»

A estos efectos, debe tenerse en cuenta a su vez la NRV 22.^a del PGC que regula el tratamiento contable para los casos de «cambio de criterio contable» y que señala que en esos casos se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha modificación supondrá, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos. Dicho ajuste se imputará directamente en el patrimonio neto a través de una cuenta de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Se plantea la duda sobre si la norma que recoge el artículo 11.3 2.º de la LIS se aplicará también a la «corrección de errores» en la medida en que la norma contable equipara, a efectos contables, el tratamiento de la corrección de errores y el cambio de criterio contable.

EJEMPLO 1

La sociedad A realizó las siguientes anotaciones contables con trascendencia tributaria:

- a) Consideró que el valor de las existencias a 31 de diciembre de 2014 era de 100.000 euros. El valor de las existencias iniciales en dicho ejercicio fue de 90.000 euros.
- b) En 2014 consideró deducible contable y fiscalmente la deducción por deterioro de los créditos incobrables con un retraso en el cobro de 6 meses por importe de 10.000 euros.

En 2015 cambia el criterio contable utilizado y considera que la valoración de las existencias finales en 2014 fue de 105.000 euros y que no va a considerar el deterioro contable de los créditos hasta que no tengan un periodo de morosidad de 24 meses.

Solución

- a) En 2014 se valoraron las existencias finales por 100.000 euros por lo que la sociedad A reconoció un ingreso contable y fiscal por variación de existencias de 10.000 euros.

En 2015 se cambia el criterio contable y esas existencias pasan a valorarse por 105.000 euros. De acuerdo con la norma contable, la sociedad A realizaría un abono en una cuenta de reservas por importe de 5.000 euros. Este abono en una cuenta de reservas se considera ingreso fiscal.

- b) En 2014 la sociedad A dotó un deterioro de créditos incobrables por importe de 10.000 euros que se consideró fiscalmente deducible por aplicación del artículo 13 del TRLIS.

En 2015 cambia el criterio contable y entiende que se produce gasto contable cuando transcurran 24 meses desde la fecha de impago. De acuerdo con la norma contable, la sociedad A realizaría un abono en una cuenta de reservas (anulando la cuenta por deterioro contable) por importe de 10.000 euros.

Aunque en principio este abono debería integrarse en la base imponible, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 11.3 2 de la LIS:

- Al tratarse de un abono a una cuenta de reservas que está relacionado con un gasto, devengado y contabilizado de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores (2014) e integrado en la base imponible de dichos ejercicios (2014) no se integra en la base imponible de 2015.
- Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo (2016 en adelante), de acuerdo con el cambio de criterio contable.

2. Reversión de gastos fiscalmente no deducibles

El artículo 11.5 de la LIS recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado de manera positiva hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

3. Operaciones a plazos

A diferencia de la normativa anterior (art. 19.4 del TRLIS) en la que la regla de imputación temporal de operaciones a plazo solo era aplicable a las ventas y ejecuciones de obra, el artículo 11.4 de la LIS modifica el criterio y extiende la aplicación de esta regla a otras operaciones señalando que:

«En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.»

Esta modificación en el régimen de operaciones a plazos, sin duda, viene marcada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (NFJ047087). En dicha sentencia, el Tribunal Supremo señala que la referencia a las ventas y ejecuciones de obra recogida en el artículo 19.4 del TRLIS no impide extender la regla del criterio de caja a otras operaciones en las que no existe duda de que la imputación de rentas a cada periodo impositivo se efectúa en función de los importes cobrados en el mismo. Por lo que una correcta interpretación del precepto le lleva a entender que no contiene una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden recibir la calificación de operaciones a plazo, debiendo considerarse que el precepto se limita a determinar en qué condiciones las operaciones contempladas pueden ser calificadas como operaciones a plazo.

Además, el artículo 11.4 de la LIS clarifica que las rentas «se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros», cuando anteriormente la literalidad del artículo 19.4 del TRLIS hablaba de que se entendían «obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros». En realidad este criterio ya se había puesto de manifiesto en el ámbito del IS por la Consulta de la Dirección General de Tributos V2018/2012, de 19 de octubre de 2012 (NFC045614), que venía a señalar que en el momento del vencimiento de los cobros aplazados debe efectuarse su integración en la base imponible, aunque se produzca su impago.

Por otro lado, en la medida que fiscalmente el ingreso por una operación a plazos se imputa a un periodo posterior al de su imputación contable, el artículo 11.4 de la LIS prevé que no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del régimen de operaciones a plazo, hasta que esta se realice.

En el caso de operaciones a plazos realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, señala la disposición transitoria primera de la LIS que las rentas

pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015.

4. Pérdidas por elementos nuevamente adquiridos

El artículo 11.6 de la LIS mantiene la regla de que, en caso de haber computado pérdidas fiscales como consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales, debe revertirse si dichos elementos hubieran sido nuevamente adquiridos.

La diferencia con la anterior normativa es que aquella limitaba la aplicación de la norma a los casos en que el elemento patrimonial se volvía a adquirir en el plazo de 6 meses desde la transmisión y ahora la LIS elimina el plazo citado.

5. Reversión del deterioro fiscalmente deducible

El mismo artículo 11.6 de la LIS mantiene la regla que contenía el artículo 19.6 del TRLIS por la que, en caso de haber dotado deterioro de valor de un elemento patrimonial que haya sido fiscalmente deducible, la reversión de dicho deterioro se imputa en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

No obstante, el nuevo artículo 11.6 de la LIS incorpora a esta regla los supuestos de corrección de valor. Entendemos que con esta modificación se corrige la deficiencia técnica que se producía con la normativa anterior.

Se trataba de aquellos casos en los que una entidad dotaba deterioro de valor deducible contable y fiscalmente en relación con una cartera de inversiones en patrimonio, posteriormente se transmitía la participación a una entidad vinculada y esta la calificaba en una cartera que se valora a valor razonable con imputación a patrimonio neto (activos financieros disponibles para la venta). En tal caso, cuando se recuperaba el valor de la cartera no se ajustaba técnicamente al concepto «reversión de deterioro» y por tanto podía entenderse que no era de aplicación la regla del artículo 19.6 del TRLIS.

Con la nueva redacción, al extender la aplicación a los supuestos de corrección de valor, cuando se recupere el valor de la participación se debe revertir la corrección de valor e integrar en la base imponible, aun cuando contablemente no haya imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo

De manera similar a lo establecido para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades y de establecimientos permanentes en la anterior normativa por la

Ley 16/2013, de 29 de octubre, los apartados 9, 10 y 11 del artículo 11 de la LIS impiden la deducción de las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, de establecimientos permanentes, de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda.

Dichas pérdidas serán deducibles en el periodo impositivo:

- En el que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo.
- En el que la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.
- En el que se extinga la sociedad de la que se dispone de las acciones o participaciones (salvo en el caso de operación de reestructuración acogida al régimen especial de fusiones).
- En el que cese en su actividad el establecimiento permanente.

En el caso particular de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, los apartados 10 y 11 del artículo 11 de la LIS señalan que las pérdidas que se hubieran producido se minorarán:

- En el importe de las rentas positivas obtenidas posteriormente en la transmisión a terceros,
- salvo que dichas rentas positivas hayan tributado efectivamente al menos en un 10%.

Las pérdidas se deducirán, en general, cuando se den de baja los elementos patrimoniales correspondientes en la entidad adquirente.

En el caso particular de transmisión de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias y de inmovilizado intangible, el apartado 9 del artículo 11 de la LIS señala, cuando se trate de elementos patrimoniales amortizables, que las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a la transmisión a terceros o al abandono del grupo mercantil por la entidad adquirente o la transmitente, en los periodos impositivos que resten de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

EJEMPLO 2. Imputación temporal pérdidas

La sociedad A adquirió en X0 un activo por 100 u.m.

En X1 lo transmite a una sociedad de su mismo grupo mercantil, la sociedad B, por importe de 50 u.m.

En X2 la sociedad B transmite dicho activo a un tercero por importe de 70 u.m.

.../...

.../...

Determinar la imputación temporal de las rentas obtenidas por la sociedad A y la sociedad B suponiendo que:

- a) El activo es un terreno.
- b) El activo son unas acciones de una sociedad no perteneciente al grupo mercantil y la transmisión realizada por la sociedad B estuvo exenta.
- c) El activo son unas acciones de una sociedad no perteneciente al grupo mercantil y la transmisión realizada por la sociedad B no estuvo exenta.

Solución

- a) En el ejercicio X1 la sociedad A transmite el terreno con una pérdida de 50 u.m. (50 de precio de venta - 100 de precio de adquisición = - 50 u.m. de pérdida). Dicha pérdida no se imputa en ese ejercicio en aplicación del artículo 11 de la LIS.

En el ejercicio X2 se produce la transmisión del activo por la sociedad B a un tercero ajeno al grupo mercantil. En dicho momento se imputan fiscalmente dos rentas:

- Sociedad B. Se imputa la renta por la diferencia entre el precio de venta (70) y el precio de adquisición del activo (50): renta positiva de 20.
- Sociedad A. Se imputa la renta negativa obtenida en X1, no imputada en ese ejercicio por aplicación del citado artículo 11.1 de la LIS: renta negativa de 50.

- b) En el ejercicio X1 la sociedad A transmite las acciones con una pérdida de 50 u.m. (50 de precio de venta - 100 de precio de adquisición = - 50 u.m. de pérdida). Dicha pérdida no se imputa en ese ejercicio en aplicación del artículo 11 de la LIS.

En el ejercicio X2 se produce la transmisión de las acciones por la sociedad B a un tercero ajeno al grupo mercantil. Dicha transmisión está exenta y en ese momento:

- Sociedad B. No imputa renta alguna al tratarse de una operación exenta.
- Sociedad A. Imputa la renta negativa obtenida en X1 no imputada en ese ejercicio. Dicha renta negativa se debe minorar en el importe de la renta positiva obtenida en la posterior transmisión si dicha renta positiva no ha tributado al menos en un 10 %. En el caso de la sociedad B, la renta positiva ha estado exenta (tributación al 0 %), por tanto, la renta negativa a computar por la sociedad A en X1 será la diferencia entre la renta negativa obtenida inicialmente (50 u.m.) y la ganancia obtenida por la sociedad B que estuvo exenta (20 u.m.): renta negativa a imputar por la sociedad A en X2: - 30 u.m.

- c) Igual que el caso a) puesto que la venta de las acciones realizada por la sociedad B tributó a un tipo superior al 10 %.

7. Imputación temporal de los ingresos por quitas y esperas

Entre las novedades recientemente introducidas en el TRLIS se destaca el establecimiento de una nueva regla de imputación temporal del ingreso generado en las quitas y esperas derivadas de procesos concursales. Dicha norma se incorpora a la nueva normativa en el artículo 11.13 de la LIS, que queda redactado de la siguiente forma:

«13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará 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.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.»

Para analizar el contenido de esta nueva norma fiscal hay que tener en cuenta el tratamiento contable en caso de quitas en concursos regulado por la NRV 9.^a 3.5 del PGC, «Baja de pasivos financieros», y tratado tanto por el ICAC [Consulta núm. 1 de diciembre de 2008 del ICAC, BOICAC núm. 76 (NFC031498)] como por la Dirección General de Tributos [Consulta Vinculante V0138/2010, de 29 de enero de 2010 (NFC037252)].

Contablemente se han de reflejar las consecuencias del convenio en el ejercicio contable en que se apruebe judicialmente, siempre que se prevea de una forma racional su cumplimiento y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento.

De acuerdo con la citada doctrina y en referencia al tratamiento contable que supone la rebaja o quita de pasivos, es de aplicación lo establecido en la NRV 9.^a 3.5 del PGC, «Baja de pasivos financieros», que señala que habrá que determinar si como consecuencia de la quita se produce o no un cambio sustancial en la deuda. Para ello se compara:

- Valor actual del pasivo antiguo.
- Valor actual del pasivo nuevo con el tipo de interés efectivo del antiguo.

1. En caso de que la diferencia entre ambos no supere el 10 %, no se habrá producido un cambio sustancial en la deuda. No supone la baja del pasivo original (sí recalcular el tipo de interés efectivo) y no se devenga ingreso alguno.

2. En caso de que la diferencia entre ambos supere el 10 %, se habrá producido un cambio sustancial en la deuda. Por ello, se da de baja la deuda antigua, se da de alta la nueva y la diferencia se lleva a resultados (ingreso).

Sobre ese ingreso derivado de la quita el nuevo artículo 11.13 de la LIS establece un régimen especial de imputación:

- Se imputa en la base imponible del deudor según se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del ingreso.
- Si el importe del ingreso es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible se realiza proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar.

EJEMPLO 3

La sociedad A solicitó el 1 de enero de 2014 un préstamo a una entidad financiera de 500.000 euros con las siguientes condiciones:

- Comisión de apertura 5.000 euros (1 %).
- Interés del 5 % pagadero por años vencidos (25.000 €).
- Devolución en un único pago dentro de 3 años.

La sociedad A entró en concurso. La aprobación del convenio se produce el 1 de enero de 2015 en el que se fija una quita del 50 %.

Solución

De acuerdo con la normativa contable, el tipo de interés efectivo del préstamo era:

$$500.000 - 5.000 = \frac{25.000}{(1+i)^1} + \frac{25.000}{(1+i)^2} + \frac{25.000 + 500.000}{(1+i)^3} \Rightarrow i = 5,3698 \%$$

El coste amortizado al final de cada uno de los años del préstamo era el que se indica a continuación:

Fecha	Gasto financiero	Cobros/pagos	Coste amortizado
01-01-2014		495.000	495.000
31-12-2014	26.580	- 25.000	496.580
31-12-2015	26.665	- 25.000	498.245
31-12-2016	26.755	- 25.000	500.000

.../...

.../...

La sociedad A entró en concurso. La aprobación del convenio se produce el 1 de enero de 2015 en el que se fija una quita del 50 %. Es decir, el tipo nominal seguirá siendo el 5 % y la devolución se minorará hasta 250.000 euros.

De acuerdo con la normativa contable, PGC NRV 9.ª 3.5, «Baja de pasivos financieros», habrá que determinar si procede dar de baja la deuda por el nuevo pasivo o no, dependiendo de si cambian las condiciones de la deuda sustancialmente. Para ello hay que comparar el valor actual del pasivo antiguo con el nuevo calculado con el tipo de interés efectivo del antiguo:

- Valor actual del pasivo antiguo: 496.580 euros.
- Valor actual del pasivo nuevo con el tipo de interés efectivo del antiguo: será el resultado de actualizar al tipo de interés efectivo antiguo (5,3698 %) los pagos del nuevo préstamo, que serán 12.500 euros (250.000 × 0,05) a 31 de diciembre de 2015 y 262.500 euros a 31 de diciembre de 2016 (250.000 × 0,05 + 250.000): esto resulta 248.289,94 euros.

Como el valor actual del nuevo préstamo difiere en más del 10 % del antiguo, procede dar de baja el antiguo y contabilizar el nuevo de la forma que sigue:

N.º cta	Asiento	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	496.580	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		248.289,94
766	Beneficios en participaciones y valores		248.290,06

Se trata de un ingreso contable que de acuerdo con el nuevo artículo 11.13 de la LIS:

- Se imputa en la base imponible del deudor según se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del ingreso.
- Si el importe del ingreso es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible se realiza proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar.

Calcularemos el tipo de interés efectivo del nuevo préstamo y el coste amortizado:

- Tipo de interés efectivo del nuevo préstamo (debe ser igual al anteriormente calculado):

Periodo	Cobros/pagos
31-12-2014	248.289,94
	.../...

.../...

.../...

Periodo	Cobros/pagos
.../...	
31-12-2015	- 12.500,00
31-12-2016	- 262.500,00
TIE	5,3698

- Coste amortizado del nuevo préstamo:

Fecha	Gasto financiero	Cobros/pagos	Coste amortizado
31-12-2014			248.289,94
31-12-2015	13.332,67	- 12.500	249.122,61
31-12-2016	13.377,39	- 12.500	250.000,00
Total	26.710,06		

Como el importe del ingreso por la quita (248.290,06 €) es superior a los gastos financieros pendientes de registrar (26.710,06 €), los ingresos derivados de la quita se integran en la base imponible en función de los gastos financieros registrados en cada ejercicio respecto al total:

Fecha	Gasto financiero	% sobre gasto financiero	Ingreso a integrar BI
31-12-2015	13.332,67	49,92	123.937,21
31-12-2016	13.377,39	50,08	124.352,85
Total	26.710,06		248.290,06

2.2. AMORTIZACIONES

El artículo 12 de la LIS incorpora, con rango legal, una importante simplificación en las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica (con la nueva tabla se pasa de 646 a 33 elementos).

El tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización que acreditan la depreciación efectiva.

Como novedad, el artículo 12.2 de la LIS establece la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil definida atendiendo a la duración de la misma, sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o a la relación con el transmitente, a diferencia de la norma vigente en 2014.

Se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización, destacando, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i y, en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, la libertad de amortización por creación de empleo.

Desaparece del artículo 12 de la LIS la referencia expresa al supuesto de libertad de amortización previsto para el caso de los activos mineros. Tal exclusión no supone su supresión, sino que se debe a que ya se contempla en el régimen especial correspondiente.

Se establece en el artículo 12.3 e) de la LIS un nuevo supuesto de libertad de amortización, de aplicación general, para elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

La incorporación de este nuevo supuesto de libertad de amortización de general aplicación, se acompaña de la supresión del supuesto de libertad de amortización para elementos de escaso valor anteriormente vigente en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, como más adelante se verá.

La amortización fiscal del fondo de comercio financiero desaparece a partir de 1 de enero de 2015. No obstante, la disposición transitoria decimocuarta de la LIS mantiene la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa anterior en vigor. Todo ello sin perjuicio de las limitaciones establecidas para el propio ejercicio 2015.

Como consecuencia del nuevo régimen de exención aplicable a la transmisión de participaciones también se elimina la amortización fiscal del fondo de comercio de fusión. Sin embargo, la disposición transitoria vigésima séptima de la LIS mantiene la deducción en el régimen transitorio para adquisiciones realizadas en periodos iniciados, para el transmitente, antes de 1 de enero de 2015, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Todo ello sin perjuicio de las limitaciones establecidas para el propio ejercicio 2015.

Por otro lado, el artículo 13.3 de la LIS permite, como hasta ahora, sin necesidad de inscripción contable, la deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio, con un límite anual máximo del 5%.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS AMORTIZACIONES

La disposición transitoria decimotercera de la LIS establece que:

- a) Los elementos patrimoniales sobre los que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán linealmente durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.
- b) En relación con los elementos patrimoniales sobre los que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un método de amortización distinto al lineal de tablas, para los que la nueva tabla de amortización determine un plazo de amortización diferente, podrá optarse por su amortización lineal, durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.
- c) Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en las nuevas tablas de la LIS multiplicados por 1,1, manteniéndose la citada aceleración de las amortizaciones.
- d) Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones a las que se hubiera aplicado la libertad de amortización, con o sin mantenimiento de empleo, que estableció la disposición adicional undécima del TRLIS (redacción dada por el RDL 6/2010 o por el RDL 13/2010) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las mismas condiciones que las establecidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, vigentes hasta el 1 de enero de 2015.

Para 2015 la disposición transitoria trigésima cuarta b) de la LIS establece, como especialidad, que los límites del 20 % y del 40 % serán de aplicación respecto de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, la citada disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que para 2015:

- 1.º La amortización fiscal del fondo de comercio adquirido a terceros, del fondo de comercio y el fondo de comercio de fusión tendrá como límite el 1 % máximo anual.
- 2.º La amortización fiscal del inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida tendrá como límite el 2 % máximo anual.

Por otro lado, la disposición transitoria trigésima quinta de la LIS establece que el régimen fiscal recogido en los artículos 12.2 y 13.3 de la LIS (deducción de la amortización de los activos intangibles de vida útil definida y deducción de la amortización sistemática del precio de adquisición del fondo de comercio y activos intangibles de vida útil indefinida) no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por último, la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS establece el régimen de reversión de determinadas medidas temporales distinguiendo dos casos:

- Limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, a los que les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

- Amortización de bienes actualizados. Los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

Dichas deducciones se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en periodos impositivos siguientes, sin límite temporal.

2.3. DETERIORO DE ACTIVOS

El artículo 13 de la LIS señala que no será deducible el deterioro que se pudiera producir por la pérdida de valor de los siguientes elementos:

- Inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio.
- Instrumentos de patrimonio.
- Valores representativos de deuda (renta fija).

Se mantiene la deducción fiscal del deterioro por la pérdida de valor de las existencias, si bien se suprime la especialidad anteriormente prevista en relación al deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.

En cuanto a la justificación de la eliminación de la deducibilidad del deterioro de activos, el legislador entiende que las amortizaciones (se incluye una tabla para el inmovilizado material en la propia LIS) y las depreciaciones sistemáticas (deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio con un límite anual máximo del 5%) permiten la integración en la base imponible de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, favoreciendo la nivelación de la base imponible, con independencia del devenir de la actividad económica, y sin que se pueda considerar que las diferencias de valor atribuibles de manera excepcional a dichos elementos patrimoniales deban influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

En realidad, la no deducibilidad del deterioro de los elementos patrimoniales del inmovilizado se acompaña con una mayor amortización fiscal respecto de la contable. En efecto, si se analiza la normativa fiscal, la base de amortización fiscal no se minora con el deterioro que haya podido sufrir el bien objeto de amortización por tratarse de una partida no deducible, por lo que la valoración fiscal y contable del bien difiere en el importe del deterioro.

Las diferencias que se puedan producir entre uno y otro caso se llevan a la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la LIS de la misma forma que señalaba la normativa anterior:

«Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquel integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera: (...):

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.»

Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, dichas diferencias serán deducibles en el periodo impositivo en que estos se transmitan o se den de baja.

EJEMPLO 4

La sociedad A adquiere en 2015 un bien con valor de adquisición de 10.000 euros, amortizándose al 10 % y con una vida útil de 10 años. A 31 de diciembre de 2015, su importe recuperable es de 7.200 euros.

Solución

De acuerdo con la normativa contable el deterioro del bien se determina por la diferencia entre el valor neto contable y su importe recuperable:

Valor neto contable	9.000
Importe recuperable	7.200
Deterioro	1.800

Fiscalmente dicho deterioro no es deducible. Por tanto, se producen las siguientes diferencias:

	Amortización	Deterioro	Total
Gasto contable	1.000	1.800	2.800
Gasto fiscal	1.000		1.000
Diferencia			1.800

En los nueve años siguientes **contablemente** la sociedad A amortizará el elemento sobre el valor neto contable:

Valor de adquisición	10.000
Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	1.000
Deterioro	1.800
Valor neto contable	7.200

Por tanto, contablemente la sociedad A amortizará un importe de 800 euros.

.../...

.../...

Fiscalmente la sociedad A tendrá un gasto de 1.000 euros. Este importe se compone de dos elementos distintos:

- Amortización contable deducible: 800 euros.
- Dedución pérdidas deterioro contable de acuerdo con el procedimiento del artículo 20 de la LIS: $1.800/9 = 200$ euros.

Como excepción, sí serán deducibles, con ciertas condiciones y límites:

- a) Las dotaciones por deterioro correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuestos diferidos.
- b) Las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias.

En relación con el deterioro de créditos por insolvencias destacan dos cuestiones:

- 1.^a Un crédito adeudado por una entidad vinculada era deducible en el TRLIS si estaba declarado judicialmente como insolvente.

Ahora, como novedad, el artículo 13.1.2.º de la LIS precisa que para que sea deducible será necesario que la entidad vinculada esté en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

- 2.^a El artículo 11.12 de la LIS establece una limitación en la deducción del deterioro por insolvencias. En particular, señala que:

«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, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, 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, con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A

estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.»

Para el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que las referidas dotaciones por deterioro se integrarán en la base imponible con el límite del 100% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:

- El 50% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros.
- El 25% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LOS DETERIOROS EN GENERAL

En cuanto a los deterioros de valor de elementos patrimoniales en general, excluidas las participaciones, la disposición transitoria decimoquinta de la LIS establece que la reversión de las pérdidas por deterioro de valor que hubieran resultado fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del IS del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LIS.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LOS DETERIOROS DE PARTICIPACIONES

En relación con el deterioro de participaciones, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece el mismo régimen transitorio presente en la Ley 16/2013 (disp. trans. cuadragésima primera al TRLIS) como consecuencia de la eliminación de la deducción fiscal del deterioro de participaciones, incorporando una especialidad en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas que se desarrollará en el punto referente a dicha compensación de bases imponibles negativas.

El 30 de octubre de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambien-

tal y se adoptan otras medidas tributarias y financieras que introdujo, con efectos para todos los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013, importantes modificaciones en el IS que tenían como hilo conductor la supresión de la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en entidades.

Dichas modificaciones tenían como objetivo evitar la doble deducibilidad de pérdidas y aproximar la normativa del IS a la de los países de nuestro entorno, según la exposición de motivos de la citada Ley 16/2013, y se materializó en dos medidas:

- Derogar el apartado 3 del artículo 12 del TRLIS, que regulaba las condiciones específicas de deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor correspondientes a:
 - Participaciones en entidades no cotizadas.
 - Participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Añadir la letra j) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, señalando que no serán deducibles: «j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades». En la LIS este precepto se recoge en el artículo 12.2 b).

Solo se vieron afectadas por la reforma las participaciones que según la norma contable son susceptibles de sufrir un deterioro de valor, pero no las que estaban clasificadas a efectos contables como activos financieros mantenidos para negociar. Estos activos no se deterioran y las variaciones de su valor razonable se contabilizan reconociendo directamente un ingreso o un gasto en pérdidas y ganancias contra la cuenta del activo financiero.

Pues bien, respecto de las pérdidas por deterioro, deducidas fiscalmente antes de 1 de enero de 2013, la Ley 16/2013 añadió una disposición transitoria cuadragésima primera al TRLIS, cuyo contenido es idéntico a la disposición transitoria decimosexta de la LIS, que ha establecido un régimen transitorio con el objetivo de gravar la reversión de tales pérdidas por deterioro en los supuestos en los que se produzca la recuperación de valor correspondiente.

Básicamente, la disposición transitoria decimosexta de la LIS está llamada a regular el momento en el que deben revertir fiscalmente los citados deterioros de valor, estableciendo dos regímenes de reversión distintos en sus apartados 1 y 2.

El apartado 1 resulta aplicable a los deterioros de valor cuya deducibilidad, con anterioridad a la Ley 16/2013, se regía por el artículo 12.3 del TRLIS. Se trata de los deterioros que afectan a las siguientes dos carteras de renta variable:

- A las inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, en las que el gasto fiscal por deterioro no requería de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- A las participaciones en el capital no cotizadas, respecto de las cuales el gasto fiscal requería de la existencia de un gasto contable por deterioro y adicionalmente cumplir el límite que establecía el artículo 12.3 del TRLIS (estas participaciones se clasifican como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor razonable no puede determinarse con fiabilidad bajo el PGC 2007 o como activos financieros a coste bajo el PGC PYME).

Por su parte, el apartado 2 resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones cotizadas, siempre que no estuvieran clasificadas como inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas (estas participaciones se clasifican como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor razonable sí puede determinarse con fiabilidad bajo el PGC 2007 o como activos financieros a coste bajo el PGC PYME).

Analizaremos los dos apartados por separado.

Apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. Reversión de deterioros de valor de participaciones a los que SÍ resultaba de aplicación el derogado artículo 12.3 del TRLIS.

Como hemos dicho anteriormente, el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones en entidades no cotizadas y de participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado apartado, los deterioros de valor relativos a las citadas carteras que hayan sido fiscalmente deducibles antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013, deberán integrarse en la base imponible del IS cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

Situación 1. Cuando el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio exceda al del inicio. El importe objeto de reversión se determinará sobre el incremento de los fondos propios en proporción a la participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio.

A estos efectos, se presume que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Situación 2. Cuando se perciban dividendos o participaciones en beneficios de las entidades participadas sobre las que se haya deducido una pérdida por deterioro de valor, en cuyo caso se revertirá el deterioro en el importe percibido, salvo que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no se contabilicen como un ingreso.

A estos efectos, debe recordarse que, según la NRV 9.^a 2.8 del PGC, los dividendos no se reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con

anterioridad a la fecha de adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición.

Analizaremos de forma más extensa las dos situaciones mencionadas y daremos cuenta de una situación tercera que regula los casos en los que no se produce la reversión del deterioro como excepción a los casos anteriores:

Situación 1. El aumento de fondos propios de la sociedad participada determina la reversión del deterioro deducido por la sociedad titular de las participaciones.

A estos efectos:

- Se debe tener en cuenta la proporción en que el contribuyente participe en la citada filial.
- No se deben tener en cuenta las aportaciones hechas durante el periodo impositivo por el contribuyente a la sociedad participada, ni las devoluciones de aportaciones efectuadas por la citada sociedad participada al contribuyente.

Por tanto, los únicos aumentos de fondos propios que provocarán la reversión de los deterioros deducibles son los beneficios contables obtenidos durante el periodo impositivo por parte de la sociedad participada.

Al tratarse de una norma fiscal, el aumento de los fondos propios de la sociedad participada provoca la reversión del deterioro con independencia de que dicha reversión no se haya contabilizado como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, en caso de que existan deterioros deducibles y deterioros no deducibles (por ejemplo, por haberse contabilizado estos últimos después de la entrada en vigor de la Ley 16/2013), se considera que el aumento de los fondos propios hace revertir en primer lugar los deterioros que fueron deducibles en su tiempo.

Situación 2. Como hemos señalado en la situación 1, la obtención de beneficios contables por parte de la filial provocará la reversión de deterioros que fueron deducibles. Para eludir dicha reversión bastaba que, con carácter previo a la finalización del ejercicio, la sociedad participada distribuyera los beneficios obtenidos durante el mismo mediante un dividendo a cuenta. Para evitar esta práctica, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece que en los casos de distribución de dividendos que deban contabilizarse como ingreso contable, deberán revertir los deterioros deducidos en un importe equivalente al dividendo percibido.

Situación 3. No obstante, el último párrafo del apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, como excepción a las situaciones 1 y 2, señala que a aquellos deterioros de valor que no revertían bajo la normativa anterior, no les resulta de aplicación lo establecido en

dicho apartado (es decir, siguen sin revertir). Por ello, no deberá integrarse la reversión de las pérdidas por deterioro:

- Cuando vinieran determinadas (en el año de la dotación) por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios (en el año de la dotación) sobre los que no pudo aplicarse fiscalmente la deducción por doble imposición interna [en aplicación del art. 30.4 e) del TRLIS].
- Cuando la pérdida no resultó fiscalmente deducible en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional (en aplicación del art. 32.5 del TRLIS).

La norma se refiere a los deterioros de valor que venían provocados:

- Por la distribución, una vez materializadas, de reservas tácitas existentes en el momento de la adquisición de las participaciones,
- que estaban incluidas en el precio de adquisición de las mismas,
- siempre que no fuera posible probar que un importe equivalente al deterioro había tributado en una transmisión previa.

En estos casos, las normas para evitar la doble imposición de dividendos establecían:

- En caso de dividendos procedentes de entidades residentes. El deterioro de valor sí resultaba fiscalmente deducible, pero el dividendo no podía acogerse a la deducción para evitar la doble imposición interna [art. 30.4 e) del TRLIS]. En estos casos, la reversión posterior del deterioro no se integraba en la base imponible.
- En caso de dividendos procedentes de entidades no residentes. Si el contribuyente aplicaba el método para evitar la doble imposición previsto en el artículo 32 del TRLIS, el deterioro de valor no resultaba fiscalmente deducible, pero su reversión posterior tampoco debía integrarse en la base imponible.

Por tanto, aquellos deterioros de valor que no revertían bajo la normativa anterior siguen sin revertir con el régimen establecido por la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Por último, para finalizar el análisis del apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS es necesario:

- Tener en cuenta las diferentes carteras de activos financieros incluidas en su ámbito de aplicación.
- Comparar el régimen de reversión de los deterioros de valor establecido en dicha norma transitoria con el que les resultaba de aplicación antes de la Ley 16/2013.

Para ello distinguiremos dos tipos de carteras:

A) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas

En realidad pueden existir deterioros de valor de inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas anteriores y posteriores a la Ley 4/2008. Teniendo en cuenta que lo más normal es que a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 los deterioros de valor anteriores a la Ley 4/2008 ya hayan revertido, contable y fiscalmente se va a analizar exclusivamente los deterioros de valor posteriores a la citada Ley 4/2008.

La reversión de los deterioros de valor deducidos al amparo del artículo 12.3 del TRLIS, de acuerdo con la redacción dada a este artículo por las Leyes 4/2008 y 11/2009, se regía por el párrafo sexto de aquel precepto:

«Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.»

Al igual que con la nueva disposición transitoria decimosexta de la LIS, la reversión de los citados deterioros venía provocada por la obtención de beneficios contables por parte de la sociedad participada, independientemente de lo que hubiera sucedido en contabilidad. No obstante, comparando ambos regímenes se ponen de manifiesto tres diferencias:

- El artículo 12.3 del TRLIS no tenía en cuenta la distribución de dividendos a cuenta para evitar la reversión de los deterioros (cosa que sí hace, como hemos visto, la disp. trans. decimosexta de la LIS).
- El artículo 12.3 del TRLIS, a los efectos de calcular los fondos propios de la sociedad participada excluía los gastos no deducibles. Además, la Dirección General de Tributos señaló que si dicho gasto era deducible en un ejercicio posterior o revertía mediante un ingreso contable, dicho gasto o dicho ingreso debía minorarse a los efectos de dicho cálculo. La disposición transitoria decimosexta de la LIS, no hace referencia alguna a esta cautela.
- Finalmente, la Ley 11/2009 introdujo una modificación al final del párrafo cuarto del artículo 12.3 del TRLIS, cuya finalidad era permitir la generación (y posterior reversión) de deterioros en cadena en el caso de participaciones ostentadas a través de *holdings* intermedias, cautela que no se recoge en la disposición transitoria decimosexta de la LIS. La modificación consistió en añadir el siguiente párrafo:

«A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.»

B) Participaciones en el capital no cotizadas

Antes de la Ley 16/2013, el régimen aplicable a la reversión de los deterioros de valor fiscalmente deducibles dependía del Plan contable bajo el cual se hubieran registrado.

En el PGC PYME, la NRV 8.^a señala que los deterioros de valor de estas participaciones deben revertir mediante un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se recupere el valor de la inversión. Además, la NRV 8.^a establece una forma simplificada para calcular el importe recuperable de la participación: el patrimonio neto consolidado de la entidad participada, incluidas las plusvalías tácitas que no estuvieran contabilizadas correspondientes a elementos identificables. Por tanto, la reversión del deterioro podía tener lugar sin necesidad de que aumentaran los fondos propios de la sociedad participada.

En el PGC 2007, la NRV 9.^a establece que los deterioros de valor que afectan a las participaciones no cotizadas no revierten. En los casos en que se recuperase el valor de las participaciones dicha reversión debía tener lugar mediante un ajuste extracontable en la base imponible, y ello por aplicación del artículo 19.6 del TRLIS (en la actualidad por el art. 11.6 de la LIS).

Tras la Ley 16/2013, y en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, la reversión de los deterioros que afectan a participaciones no cotizadas deberá producirse cuando aumenten los fondos propios de la sociedad participada o cuando esta distribuya dividendos que tengan la consideración de ingreso contable. La integración en la base imponible de la citada reversión tendrá lugar, si aplica el PGC PYME, mediante el ingreso contable que, en su caso, deba registrar el contribuyente o mediante ajuste extracontable en caso contrario (cuando aplique el PGC 2007 o cuando aplicando el PGC PYME no se haya recuperado el valor de la inversión).

Apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. Reversión de deterioros de valor de participaciones a los que NO resultaba de aplicación el derogado artículo 12.3 del TRLIS.

El apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones en el capital admitidas a cotización cuya deducción fiscal no se regía por lo dispuesto en el derogado artículo 12.3 del TRLIS y tendrá lugar cuando se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Dicha recuperación de valor se produce cuando aumente el valor razonable de las participaciones (es decir, su valor de mercado) tanto bajo el PGC 2007 como bajo el PGC PYME. La diferencia entre un Plan contable y otro radica en que:

- En el PGC PYME, la reversión provocará la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. De acuerdo con la disposición transitoria decimosexta de la LIS, este ingreso contable tiene la misma consideración desde el punto de vista fiscal, por lo que no deberá practicarse ningún ajuste en la base imponible.
- En el PGC 2007, la reversión se debe registrar como un ingreso que se imputa directamente al patrimonio neto (se trata de un ajuste por cambio de valor). De acuerdo con el artículo 17.1 de la LIS, estos ingresos tienen negado su acceso a la base imponible por lo que la aplicación del apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS exigirá que el contribuyente practique un ajuste extracontable para revertir el deterioro de valor.

2.4. GASTOS NO DEDUCIBLES

1. Retribución de fondos propios

El artículo 15 a) de la LIS opta por aplicar el mismo tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades:

- A instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero (por ejemplo, a las acciones sin voto o las acciones rescatables).
- A los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

Es decir, la norma fiscal determina, con carácter general, la no deducibilidad de la retribución de los fondos propios, y extiende ese régimen a los dos casos citados.

Se clarifica el concepto de retribución de fondos propios, señalando que será aquella que corresponda a los valores representativos del capital o fondos propios de entidades, con independencia de su tratamiento contable.

Sin embargo, la disposición transitoria decimoséptima de la LIS aclara que la limitación a la deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos no resultará de aplicación a los contratos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

2. Gastos por atenciones a clientes o proveedores

Se establece en el artículo 15 e) de la LIS un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio

periodo impositivo. La norma establece un régimen de limitación cuantitativa, pero su deducibilidad está sometida, en todo caso cualquiera que fuere su cuantía, a las mismas reglas generales de registro, justificación e imputación temporal que las habidas con la normativa anterior para cualquier tipo de gasto.

3. Retribución de administradores

El artículo 15 e) de la LIS señala expresamente que las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Entendemos que dicho apartado se debe interpretar junto a la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y el TEAC, Resolución de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674) en las que se fija el siguiente criterio:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo.»

Además, como luego se verá, la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones deja de considerarse como operación vinculada, según el último inciso del artículo 18.2 b) de la LIS.

4. Gastos contrarios al ordenamiento jurídico

Se establece en el artículo 15 f) de la LIS que tendrán la consideración de gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico.

5. Operaciones híbridas

Se consideran operaciones híbridas aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. En este ámbito, en los artículos 15 j) y 21.1 de la LIS:

- Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10% en la entidad vinculada. Al igual que en otras cuestiones, esta novedad trae causa de los últimos trabajos de la OCDE en materia de BEPS (beneficios económicos periódicos), y en particular de la Acción 2 del Plan (medidas para combatir abusos a raíz de diferencias en el tratamiento fiscal de instrumentos híbridos).
- Se establece la no aplicación de la exención de dividendos, cuando su distribución genere un gasto deducible en la entidad que los distribuye.

EJEMPLO 5. Operaciones híbridas

La sociedad A (residente en el extranjero) participa al 100 % en el capital de una sociedad B (España).

La sociedad A tiene una cuenta en participación con la sociedad B. La remuneración de la cuenta en participación tiene la consideración de financiación propia en el país de residencia de la sociedad A, mientras que en España tiene la consideración de financiación ajena. Se pagan unos gastos por importe de 5.000.000.

Solución

El gasto en España no será deducible si el ingreso no tributa en el país de residencia de la sociedad A. Efecto neto de la operación: 0 (la operación es neutral).

2.5. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

El artículo 16 de la LIS mantiene en términos parecidos «la regla del 30%» existente en la anterior normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros, siendo de destacar dos modificaciones:

- La traslación para su deducibilidad futura de los gastos financieros que no hayan sido objeto de deducción por aplicación de «la regla del 30%» se realiza sin límite temporal, cuando anteriormente se limitaba a los periodos impositivos que concluyeran en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- Cuando la participación es inferior al 5 % se exige una inversión mínima de 20 millones de euros para el cómputo de los dividendos recibidos como «beneficio operativo», en lugar de los 6.000.000 exigidos con anterioridad.

Por otro lado, se establece una nueva norma que restringe la deducibilidad del gasto financiero derivado de operaciones de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida se incorpora al grupo fiscal de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración.

A estos efectos:

- Se limita la restricción en caso de fusión o incorporación a un grupo de consolidación fiscal a un periodo de 4 años desde la compra.
- Se prevé la posibilidad de que el gasto financiero no deducible por este motivo pueda compensarse en los periodos siguientes (de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad del gasto financiero).
- Se señala que este límite a la deducción del gasto financiero no será aplicable si el endeudamiento derivado de la operación no excede el 70% del coste de adquisición de las participaciones y la deuda se minorará al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes (hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición).
- Finalmente, la disposición transitoria decimoctava de la LIS prevé que las restricciones a la deducibilidad indicadas no serán aplicables a operaciones de reestructuración realizadas antes del 20 de junio de 2014, ni a operaciones de reestructuración realizadas con posterioridad a 20 de junio de 2014 entre entidades ya integradas en el mismo grupo de consolidación fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a dicha fecha.

Por último, se mantiene la inaplicación de la limitación del 30% del beneficio operativo (tanto la general como la relativa a compra de entidades) a:

- Entidades de crédito (incluyendo entidades financieras del grupo asimiladas a estos efectos), aseguradoras, fondos de titulización hipotecaria y fondos de titulización de activos.
- Cualquier entidad, en el periodo en que se produzca la extinción de la entidad (salvo en caso de reestructuración).

2.6. REGLA GENERAL Y REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y SOCIETARIAS

1. Tributación de los aumentos de capital por compensación de créditos

El artículo 17 de la LIS recoge el tratamiento de la tributación de los aumentos de capital por compensación de créditos que ya se estableció con efectos de 1 de enero de 2014 por el Real Decreto-Ley 4/2014 y la Ley 17/2014 en el ámbito del TRLIS.

Las modificaciones introducidas son tres:

- Señala el artículo 17.2 de la LIS que:

«Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.»

- Señala el artículo 17.4 b) de la LIS que se valoran por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

«b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.»

- Señala el artículo 17.5 de la LIS que:

«5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.»

Como puede comprobarse, la normativa citada establece que la valoración fiscal de las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos debe realizarse por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de su valoración contable. De acuerdo con la normativa contable, estas operaciones se valoran como las permutas. Con la modificación de la normativa fiscal, la valoración de la operación se realiza por el valor de la ampliación de capital.

Así, aunque con carácter general los elementos aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación se valoran por su valor de mercado, se excepcionan las ampliaciones de capital por compensación de créditos.

En estos supuestos, la transmitente debe integrar en su base imponible, en su caso, la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

2. Corrección monetaria

En las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles desaparecen los coeficientes de corrección monetaria que recogía el artículo 15.9 del TRLIS.

2.7. OPERACIONES VINCULADAS

El artículo 18 de la LIS establece una serie de modificaciones respecto a la normativa anterior.

a) Perímetro de vinculación

En primer lugar restringe, con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación. En particular:

- En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 % (en la normativa anterior la participación debía ser igual o superior al 5 %, o al 1 % si se trataba de valores cotizados en un mercado secundario organizado).
- Se elimina la consideración de vinculación en relación con la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores (de hecho y de derecho) por el ejercicio de sus funciones.
- Se suprime el supuesto de vinculación para una entidad y los socios o partícipes de otra entidad del grupo.
- Se eliminan los supuestos, actualmente contemplados de forma expresa, que hacen referencia a la vinculación existente entre una entidad no residente y sus establecimientos en España y a la que tiene lugar entre dos entidades que tributan en el régimen de grupos de sociedades cooperativas.

b) Obligación de documentación

Se contempla una referencia genérica a los principios de proporcionalidad y suficiencia en relación con la obligación de mantener la documentación de operaciones vinculadas a disposición de la Administración tributaria, sin que se aclare el alcance de tales principios o cómo deben aplicarse en la preparación de la documentación por parte del contribuyente o en su posterior control por la Administración. A este respecto, habremos de estar al contenido de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y a las recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea, dado su carácter interpretativo tal como se desprende del preámbulo de la norma.

Se trasladan a la LIS las excepciones a las obligaciones de documentación recogidas en los artículos 18 a 20 del RIS, que se refieren a:

- Operaciones entre entidades del mismo grupo de consolidación fiscal.
- Aquellas en las que participan uniones temporales de empresa y agrupaciones de interés económico (exceptuadas aquellas que puedan acogerse al régimen del art. 22 de la LIS).
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o adquisición de valores.

- Aquellas que no superen conjuntamente los 250.000 euros con una misma persona o entidad vinculada.

A este respecto, se eliminan los supuestos de exigibilidad de la documentación específica, así como la excepción a la misma en el caso de que el importe de la contraprestación de las operaciones cuya documentación era exigible en su totalidad no alcanzara los 250.000 euros.

En relación con las situaciones de no exigibilidad de la documentación que son objeto de traslado del RIS a la LIS, desaparece la referida a las realizadas entre entidades de crédito en el seno de sistemas institucionales de protección (SIP) aprobados por el Banco de España.

Se establece un régimen simplificado de documentación para aquellas personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros (anteriormente el límite estaba situado en 10 millones).

Régimen simplificado de documentación que no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1.^a Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.
- 2.^a Las operaciones de transmisión de negocios.
- 3.^a Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- 4.^a Las operaciones sobre inmuebles.
- 5.^a Las operaciones sobre activos intangibles.

Por lo demás, en lo que respecta a las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas las modificaciones introducidas siguen una tendencia continuista con la normativa anterior y muy alineada con las directrices contenidas en los distintos trabajos llevados a cabo a este respecto tanto por la OCDE como por la Unión Europea.

c) Métodos de valoración

La normativa anterior propugnaba una jerarquía en la selección y aplicación de los métodos existentes para acreditar la adecuación a mercado de los precios de transferencia pactados en ope-

raciones vinculadas, priorizando los del precio libre comparable, el coste incrementado o el precio de reventa, sobre el del reparto del beneficio o el del margen neto del conjunto de las operaciones.

La LIS como novedad:

- Mantiene los cinco métodos de valoración existentes en la anterior normativa para justificar la adecuación a mercado de las operaciones vinculadas.
- En línea con la redacción actual de los Capítulos I a III de las Directrices de la OCDE, se suprime la jerarquía de métodos existente en la normativa anterior.
- De acuerdo con las últimas recomendaciones de la OCDE (tanto en las Directrices, de modo genérico, como en otros documentos más particulares, como el relativo a la modificación del Capítulo VI sobre intangibles dentro del Plan de Acción de BEPS), se ha habilitado la posibilidad de utilizar métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados, siempre que respeten el principio de plena competencia.

d) Servicios prestados por socios-profesionales

Se establecen con rango legal reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, hasta la fecha contempladas a nivel reglamentario (art. 16 del RIS), introduciéndose algunas modificaciones. En particular, señala la LIS que en el caso de una prestación de servicios por un socio-profesional, persona física a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 % de los ingresos de la entidad proceden del ejercicio de actividades profesionales y se cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. Desaparece la limitación establecida en la norma reglamentaria anteriormente vigente según la cual «el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo».
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. Anteriormente este límite se fijaba por el RIS en el 85 %.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 1. Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2. Que no sea inferior a 1,5 veces (anteriormente inferior a dos veces) el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces (anteriormente inferior a dos veces) el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Se mantiene la previsión de que el incumplimiento de este segundo requisito en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

EJEMPLO 6. Socio-profesional

La sociedad ALFA, SL, domiciliada en Zaragoza se dedica al asesoramiento fiscal proviniendo el 90 % de sus ingresos de dicha actividad y contando con unos medios materiales y humanos adecuados. La totalidad de las participaciones de dicha sociedad son propiedad al 50 % de dos socios, el señor López y el señor Pérez, que a su vez son profesionales autónomos que facturan a su sociedad por los servicios profesionales prestados a la misma.

Durante 2015 la sociedad ALFA, SL ha obtenido un total de 600.000 euros de ingresos brutos y ha tenido un total de 350.000 euros de gasto antes de computar las facturas recibidas de sus dos socios.

El señor López ha emitido facturas durante 2015 a la sociedad ALFA, SL por servicios profesionales por un total de 140.000 euros, IVA excluido.

El señor Pérez ha emitido facturas durante 2015 a la sociedad ALFA, SL por servicios profesionales por un total de 80.000 euros, IVA excluido.

La sociedad ALFA, SL tiene tres empleados por cuenta ajena que realizan funciones análogas a las de los dos socios-profesionales cuyo salario medio durante 2015 ha sido de 65.000 euros.

Determinar si a tenor del artículo 18.6 de la LIS las retribuciones de ambos socios coincidirían con su valor de mercado.

Solución

Aplicando el artículo 18.6 de la LIS resulta que:

- a) Más del 75 % de los ingresos de la sociedad deriva del ejercicio de actividades profesionales, que además cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

.../...

.../...

- b) La cuantía de la retribución de los dos socios-profesionales (220.000 €), es superior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, 187.500 euros $[(600.000 - 350.000) \times 0,75]$.
- c) La retribución del socio-profesional señor López se ajusta al valor de mercado puesto que es superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad, 97.500 euros $(1,5 \times 65.000 \text{ €})$.
- d) Mientras que la retribución del socio-profesional señor Pérez no se ajusta al valor de mercado puesto que es inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplen funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad, 97.500 euros $(1,5 \times 65.000 \text{ €})$ y su cuantía podría ser ajustada por la Administración tributaria.

e) Establecimientos permanentes

Se incluye una regulación específica en relación con las rentas estimadas por operaciones con establecimientos permanentes en el extranjero. Se introduce la obligación para los contribuyentes con establecimientos permanentes en el extranjero de incluir en su base imponible las rentas estimadas, valoradas en condiciones de mercado, que deriven de operaciones internas realizadas con estos, siempre que se ajuste, en su caso, a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Hasta la fecha, ninguno de los Convenios suscritos por España recoge dicha posibilidad, sin perjuicio de que esto pueda tener lugar a partir de ahora en los que se firmen o renegocien.

Por otro lado, se introduce una nueva disposición adicional sexta a la Ley del IRNR que, a los efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, permite la deducción de los gastos estimados (valorados en condiciones de mercado) por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, teniendo en cuenta a estos efectos determinadas circunstancias, y siempre que medie Convenio que habilite a ello.

Las modificaciones en la LIS y en el IRNR están dirigidas a clarificar la determinación de la base imponible derivada de operaciones realizadas entre establecimientos permanentes y su casa central u otras partes de la misma, en línea con los trabajos que a este respecto ha llevado a cabo la OCDE (particularmente, el de atribución de rentas al establecimiento permanente, y en menor medida, el derivado de la Acción 7 del Plan de BEPS).

f) Acuerdos previos de valoración (APA)

En relación con los acuerdos previos de valoración, se permite que sus efectos alcancen a las operaciones de periodos impositivos anteriores siempre que no estuvieran prescritos.

Mientras en la normativa anterior los efectos de los acuerdos previos de valoración solo podían extenderse a las operaciones del periodo impositivo en que se alcanzaba tal acuerdo, así como a las del periodo anterior (siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente), la nueva norma prevé que sus efectos alcancen a las operaciones de todos los periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme recaída sobre las operaciones objeto de solicitud.

g) Ajuste secundario

En lo que se refiere al ajuste secundario:

- Se incorpora al texto de la LIS lo previsto en el artículo 21 bis, apartado segundo, del RIS, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad. La inclusión de este precepto en norma de rango legal se ha hecho necesaria a tenor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (NFJ054824) en la que anulaba el citado artículo del RIS por entender que se trataba de una extralimitación reglamentaria.
- Se ha incorporado, como novedad, la posibilidad de que no se aplique este ajuste secundario, cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y aclarando que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

h) Procedimiento de valoración

Las modificaciones introducidas no afectan con carácter general al procedimiento para la comprobación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, si bien hay determinadas cuestiones que conviene reseñar:

- Se ha eliminado la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria como fórmula para determinar el valor normal de mercado.
- Se amplía el alcance de las actuaciones que puede llevar a cabo la Administración tributaria: el nuevo apartado 10 del artículo 18 de la LIS establece que podrá com-

probar las operaciones realizadas entre partes vinculadas (sin limitarse exclusivamente a su valoración), mientras que la anterior redacción de la norma le facultaba para comprobar que las operaciones realizadas entre partes vinculadas se valoraban por su valor normal de mercado.

Dichas modificaciones parecen habilitar a la Administración a efectuar correcciones valorativas y de recalificación de la naturaleza jurídica de la transacción vinculada objeto de comprobación.

i) Otras cuestiones

Se modifica el régimen sancionador, que deviene en menos gravoso, principalmente porque las sanciones de 1.500 euros y 15.000 euros cuando no hay corrección valorativa se reducen notablemente y desaparece la referencia a «datos inexactos».

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

Finalmente, se establece el principio de estanqueidad de la valoración, que se formula en una doble dirección, de tal forma que la valoración realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas:

- Surtirá efectos exclusivamente en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.
- La valoración que se pudiera realizar en otros ámbitos, como pudiera ser el del valor en aduanas o el de los tributos cedidos, no surtirá efectos en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.

2.8. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

2.8.1. Reducción de rentas procedentes de activos intangibles

El régimen aplicable a la reducción de rentas procedentes de activos intangibles que regula el artículo 23 de la LIS mantiene una redacción prácticamente coincidente a la recogida anteriormente por el TRLIS, salvo por lo siguiente:

1. A efectos de la cuantificación de la renta positiva el artículo 23.2 de la LIS suprime la distinción entre activo intangible, registrado o no en el balance de la sociedad. Por tanto, desaparece la regla forfaitaria del 80%. Además, se elimina la referencia al deterioro, dado que el mismo no será fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LIS.

2. Como consecuencia de la desaparición de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la LIS, se elimina la incompatibilidad de la reducción de rentas procedentes de activos intangibles con la citada deducción.
3. Se especifica cuándo debe aplicarse la reducción en caso de operaciones de cesión/transmisión en el seno de un grupo fiscal. Para ello señala el artículo 65.2 de la LIS que:

«Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta ley.».

2.8.2. Reserva de capitalización

El artículo 25 de la LIS contempla esta figura para incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

2.8.2.1. *Ámbito subjetivo de aplicación*

Podrán aplicar este beneficio los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS:

- Apartado 1. El tipo general de gravamen será del 25%.
- Apartado 6. Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30%.

Se plantea la duda de la aplicación de este beneficio en 2015.

La disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que los tipos de gravamen aplicables en 2015 son:

- El tipo general de gravamen será del 28%.
- Las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al tipo de gravamen del 33%.
- Las entidades de crédito mantienen el 30% actual.

En resumen, el tipo de gravamen aplicable en los ejercicios 2015 y posteriores será el que se indica a continuación:

	2015	2016
General	28 %	25 %
Entidades de crédito	30 %	30 %
Hidrocarburos	33 %	30 %

La cuestión a plantearse es si el legislador al fijar el ámbito subjetivo de aplicación del ajuste por reserva de capitalización:

- Está delimitándolo de forma literal.
- Está delimitándolo de forma subjetiva.

En caso de que la delimitación fuera de forma literal, en el año 2015 no podrían aplicar el ajuste por reserva de capitalización ni las entidades a tipo general ni las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos puesto que sus tipos de gravamen son el 28 % y el 33 %, respectivamente.

En caso de que la delimitación sea de forma subjetiva (en función del contribuyente y del tipo de actividad desarrollada), en el año 2015 sí podrían aplicar el ajuste por reserva de capitalización las citadas entidades puesto que aunque sus tipos de gravamen para 2015 son el 28 % y el 33 %, respectivamente, los tipos de gravamen que de acuerdo con la normativa les corresponde con carácter general son el 25 % y el 30 %.

En nuestra opinión, dado que de acuerdo con la exposición de motivos el ajuste por reserva de capitalización viene a sustituir a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por inversión de beneficios y estas deducciones desaparecen ya en 2015, parece razonable que el ajuste por reserva de capitalización se aplique de manera inmediata.

En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.

2.8.2.2. Contenido del beneficio

Los contribuyentes a los que sea de aplicación el régimen podrán reducir su base imponible en el 10 % del importe del incremento de sus fondos propios.

A diferencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y de la deducción por inversión de beneficios, la reserva de capitalización no exige la inversión en un determinado activo.

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

Se excluyen del cómputo de fondos propios (al inicio y al final del ejercicio):

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por reserva de nivelación en caso de empresas de reducida dimensión y reserva de inversión canaria.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Todo ello conduce a que, como regla general, el incremento de los fondos propios tenga que venir de beneficios del ejercicio no distribuidos, ni aplicados a dotar las reservas de carácter legal o estatutario.

No obstante, la reducción obtenida no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa:

- A la reducción correspondiente a este incentivo.
- A la integración de los ajustes que recoge el apartado 12 del artículo 11 de la LIS (dotaciones de deterioro de créditos por insolvencias y dotaciones y aportaciones a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferido y que hayan superado el límite establecido en el artículo).
- A la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

2.8.2.3. Requisitos

La aplicación del régimen exige que se cumplan dos requisitos:

- 1.º Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- 2.º 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 mismo plazo de 5 años. No se entenderá que se ha dispuesto de la 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 de reestructuración.
 - c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el régimen dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento.

Se plantea la duda de si en el cómputo de fondos propios (al inicio y al final del ejercicio) se debe tener en cuenta o no la propia reserva de capitalización de ejercicios anteriores. Entendemos que:

- A la vista de que el artículo 25 de la LIS no excluye expresamente del cómputo de fondos propios la reserva de capitalización.
- Y que, además, para un caso similar el propio artículo 25 de la LIS excluye expresamente la reserva indisponible que se dote por reserva de nivelación en caso de empresas de reducida dimensión.

Debe tenerse en cuenta la reserva de capitalización de ejercicios anteriores para la cuantificación de los fondos propios.

En todo caso, se deberá estar a lo que señale la Dirección General de Tributos a este respecto.

EJEMPLO 7. Reserva de capitalización

Calcular la reserva de capitalización que puede aplicar la sociedad A si dispone de la siguiente estructura patrimonial en 2015 y 2016 y decide en todos los ejercicios llevar a reservas voluntarias todo el beneficio del ejercicio ajustándose a la normativa mercantil.

31-12-2015		31-12-2016	
Capital social	6.000	Capital social	7.000
			.../...
			.../...

.../...

31-12-2015		31-12-2016	
.../...			
Reservas	4.000	Reservas	6.700
Reserva legal	1.000	Reserva legal	1.300
Beneficio del ejercicio	3.000	Beneficio del ejercicio (BI)	3.500

Además, se tiene la siguiente información:

- En 2016 se ha realizado una ampliación de capital resultando la aportación de los socios 1.000 euros.
- Dentro de las partidas de reservas existentes en 2015 y 2016 se han incluido las dotaciones a reserva de capitalización de ejercicios anteriores para las que no ha vencido el plazo de los cinco años recogidos en la norma.
- El importe de la reserva legal a final de los ejercicios 2015 y 2016 ha sido 1.000 euros y 1.300 euros, respectivamente.

Solución

La reserva de capitalización se calcula como el 10 % del incremento de los fondos propios sin tener en cuenta:

- Las aportaciones de los socios.
- Ni la reserva legal.
- Ni los beneficios del ejercicio ni del ejercicio anterior.

Resultando el siguiente importe:

- a) Fondos propios a 31 de diciembre de 2015. El importe de los fondos propios a 31 de diciembre de 2015 a computar será:

Capital social	6.000
Reservas	4.000
Fondos propios a 31-12-2015	10.000

.../...

.../...

Para el cálculo:

- No se incluye la reserva legal.
- En principio, de acuerdo con nuestro punto de vista, se incluye como parte de las reservas el saldo de las reservas de capitalización.

b) Fondos propios a 31 de diciembre 2016: El importe de los fondos propios a 31 de diciembre de 2016 a computar será:

Capital social	6.000
Reservas	6.700
Fondos propios a 31-12-2016	12.700

Para el cálculo:

- No se incluye la aportación de socios en la ampliación de capital.
- No se incluye la reserva legal.
- En principio, de acuerdo con nuestro punto de vista, se incluye como parte de las reservas el saldo de las reservas de capitalización.

Por tanto:

Fondos propios a 31-12-2016	12.700
Fondos propios a 31-12-2015	10.000
Incremento fondos propios	2.700
Reserva de capitalización inicial	270
Límite reserva capitalización (10 % base imponible)	350
Reserva de capitalización	270
Base imponible previa	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible	3.230

2.8.3. Compensación de bases imponibles negativas

El artículo 26 de la LIS modifica sustancialmente el régimen de compensación de bases imponibles negativas fundamentalmente en dos aspectos:

- a) Limitación temporal. Se elimina el límite temporal que existía para la compensación de bases imponibles negativas. Por tanto, desaparece el plazo de 18 años existente anteriormente para compensar bases imponibles negativas.

La disposición transitoria vigésima primera de la LIS establece que:

«las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos impositivos siguientes.»

- b) Limitación cuantitativa. Se introduce una limitación cuantitativa para la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, aplicable a partir de 2016 como luego se verá. Con el nuevo régimen, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores podrán aplicarse con un límite de:

- El 70 % de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.
- En todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 de euros (o la parte proporcional si el periodo impositivo es inferior al año).

Dicho límite cuantitativo a la compensación de las bases imponibles negativas no resultará aplicable:

- En el periodo en el que se produzca la extinción de la entidad (salvo que la misma se produzca en el marco de una operación de reestructuración protegida).
- En el caso de entidades de nueva creación, en los tres primeros periodos impositivos en los que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.
- En el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe mínimo de 1.000.000 de euros anteriormente comentado.

Además, el apartado 7 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS señala:

«7. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el periodo 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 periodo. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.»

De acuerdo con el citado artículo, el límite establecido para la compensación de bases imponibles negativas (70 % de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización con un importe mínimo de 1.000.000 de €) no será de aplicación:

- A la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de la disposición transitoria decimosexta de la LIS,
- siempre que en el periodo impositivo en el que se pretende aplicar la base imponible negativa,
- se dedujeran deterioros por importe igual o superior al 90 % de los gastos deducibles en dicho periodo.

En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 (entendemos que vayan a ser objeto de aplicación), este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.

EJEMPLO 8. Límite base imponible negativa

La sociedad A arrastra unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 2.000.000 de euros.

Se pide calcular el importe máximo a aplicar en el ejercicio 2017 de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores sabiendo que:

.../...

.../...

- a) Obtuvo en 2017 una base imponible de 2.000.000 de euros y un ajuste por reserva de capitalización de 200.000 euros.
- b) Obtuvo en 2017 una base imponible de 1.000.000 de euros y un ajuste por reserva de capitalización de 100.000 euros.

Solución

- a) En 2017 el límite para aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores será de 1.400.000 euros (70 % de la base imponible positiva previa a la compensación y a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización).

Por tanto, la base imponible de 2017 será:

Base imponible inicial	2.000.000
Reserva de capitalización	- 200.000
BI después de aplicar reserva capitalización	1.800.000
Aplicación BIN ejercicios anteriores	- 1.400.000
Base imponible	400.000

- b) En 2017 el límite para aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores será de 700.000 euros (base imponible positiva previa a la compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización). No obstante, la norma establece un importe mínimo de 1.000.000 de euros, por tanto, en este caso no opera el límite del 70 %.

Por tanto, la base imponible de 2017 será:

Base imponible inicial	1.000.000
Reserva de capitalización	- 100.000
BI después de aplicar reserva de capitalización	900.000
Aplicación BIN ejercicios anteriores	- 900.000
Base imponible	0

Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasiinactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal. En particular señala la norma que no podrán ser objeto de compensación (anteriormente se preveía una reducción de las bases imponibles negativas a compensar en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición) las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa (igual que anteriormente).
- 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 periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa (igual que anteriormente).
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
 - 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. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas a la realizada con anterioridad.
 - Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS.
 - La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS (no haber presentado declaración por el IS en tres periodos impositivos consecutivos).

2.8.3.1. *Comprobación de las bases imponibles negativas*

La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para comprobarlas, que prescribirá a los 10 años a contar desde

el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá probar la existencia de las bases imponibles negativas así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Además, en cuanto al ámbito temporal de aplicación de la limitación de las facultades de comprobación de la Administración, señala la disposición adicional décima de la LIS que resultarán aplicables a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la LIS en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

En cuanto al régimen transitorio:

1. La disposición transitoria trigésima cuarta letra g) de la LIS señala que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2015:

- a) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de la LIS (70% de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización y, en todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 de euros, o la parte proporcional si el periodo impositivo es inferior al año).
- b) Continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores, y en particular las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas, de acuerdo con las cuales:
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 50% de su base imponible previa.
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 25% de su base imponible previa.
 - Dichas limitaciones no serán de aplicación al importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

2. La disposición transitoria trigésima sexta de la LIS, según redacción recogida en la Ley de Presupuestos para 2015, señala que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2016, el límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 de la LIS será del 60%, en los términos establecidos en el citado precepto.

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

3. Modificaciones introducidas en materia de tipos de gravamen.
4. Modificaciones introducidas en el tratamiento de la doble imposición.
5. Modificaciones introducidas en materia de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
6. Modificaciones introducidas en los regímenes especiales del impuesto.

En las siguientes líneas trataremos las principales novedades introducidas por la LIS.

1. HECHO IMPONIBLE Y SUJECCIÓN PASIVA DEL IMPUESTO

En la regulación del hecho imponible (aspecto material de la sujeción al impuesto) y del contribuyente (aspecto personal de la sujeción al impuesto), las novedades introducidas son las siguientes:

1.1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Se incorpora en el artículo 5.1 de la LIS el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

«Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

En relación con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica, se elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A este respecto conviene recordar que el TEAC, en Resolución de 28 de mayo de 2013 (NFJ051064), a la vista de recientes y reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, entiende, sobre los requisitos exigidos, norma vigente en 2014, para que el arrendamiento inmobiliario sea considerado como actividad económica, que la exigencia del doble requisito de «persona y local» debe interpretarse en el sentido de que, de no cumplirse, se reputará que no hay actividad económica. Además, señala que se trata de un requisito necesario pero no suficiente, por lo que, aun cumpliéndose, puede entenderse que no hay actividad económica si, por ejemplo, se acredita que la carga de trabajo no justifica tener empleado y local. Salvo que haya pronunciamiento en contrario, este mismo criterio será aplicable en la normativa actual limitándose exclusivamente al requisito de persona empleada.

Por último, señala el citado artículo 5.1 de la LIS:

«En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.»

1.2. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL

Se introduce en el artículo 5.2 de la LIS el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades que no realizan actividad económica (cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario), es decir, que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica.

A estos efectos, por valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica se tomará:

- El que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.
- O, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el que se deduzca de la media de los balances trimestrales consolidados.

Para determinar dicho valor (valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica) no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores (en los términos que regula el citado artículo) que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

Además, a efectos de determinar los valores no se computarán:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación,

siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga la consideración de patrimonial. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

A diferencia de la anterior vez en que la regulación del impuesto definió el concepto de entidad patrimonial, la normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades, sino que tal delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación para modificar la tributación de la entidad a efectos de ciertos regímenes y reglas especiales. En particular, se destacan los siguientes:

a) Exención para evitar la doble imposición.

El artículo 21.5 a) de la LIS señala que no será de aplicación la exención prevista en el mismo a aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una sociedad, 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.

b) Compensación de bases imponibles negativas.

El artículo 26.4 de la LIS, en relación con las bases imponibles negativas, establece que no podrán ser objeto de compensación en los casos en los que medie la transmisión de participaciones de una entidad patrimonial y concurren las dos circunstancias siguientes:

- Que la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese sido adquirida, por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- Que 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 periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) Tipos de gravamen.

El artículo 29.1 de la LIS señala que no será aplicable el tipo del 15 % relativo a las sociedades de nueva creación a las entidades patrimoniales.

d) Transparencia fiscal internacional.

El artículo 100.12 de la LIS señala que, para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación de sociedades que tengan la consideración de entidad patrimonial, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado,

una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si este fuere inferior.

- e) Régimen especial para las entidades de reducida dimensión.

El artículo 101.1 de la LIS señala que el régimen no será aplicable a las entidades patrimoniales.

- f) Régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

El artículo 107.1 de la LIS señala que el régimen no será aplicable a las entidades patrimoniales.

1.3. PRESUNCIÓN DE ONEROSIDAD

De acuerdo con el artículo 123 de la LIS, la presunción de onerosidad que se recogía en el artículo 5 del TRLIS se reserva en la nueva normativa a los supuestos de estimación indirecta señalando que:

«Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado.»

1.4. CONTRIBUYENTE

El sujeto pasivo constituye el ámbito personal del hecho imponible y se define en el artículo 36 de la Ley General Tributaria (LGT) en los siguientes términos:

«Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.»

Es contribuyente, según el artículo 36.1 de la LGT, «el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible». Pues bien, en el Impuesto sobre Sociedades (IS) el sujeto pasivo lo es a título de contribuyente.

En el ámbito de los contribuyentes del impuesto, de acuerdo con el artículo 7 de la LIS, se incorporan al IS:

- Los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tributaban anteriormente como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Dos son pues los requisitos para que las sociedades civiles sean contribuyentes del IS:

- a) Que tengan personalidad jurídica. Hasta ahora la inclusión «en todo caso» (con la salvedad de las SAT) de las sociedades civiles con personalidad jurídica en el ámbito del IRPF a través del régimen de atribución de rentas, traslucía la desconfianza del legislador hacia unas sociedades en las que no hay criterios claros sobre cuándo alcanzan la personalidad jurídica y en las que la publicidad registral no aparece con la intensidad que en las sociedades mercantiles.
- b) Que tengan objeto mercantil. La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 001-2 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil señala:

«1. A los efectos de este Código son operadores del mercado y quedan sujetos a sus normas:

a) Los empresarios. Se consideran empresarios:

1.º Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales.

2.º Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior.

3.º Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.

b) Las personas físicas que ejerzan profesionalmente y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.

c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.

2. Se consideran operadores del mercado las sociedades o entidades no constituidas conforme al derecho español que ejerzan en España alguna de las actividades expresadas.»

La entrada en vigor de esta norma se retrasa a periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria trigésima cuarta a) de la LIS.

Además, se regula un doble régimen transitorio:

1. Se modifica la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF para articular un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas socieda-

des civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

2. Al propio tiempo, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

Sucintamente, el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS señala que:

- Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas, no integradas en la base imponible a 1 de enero de 2016, lo serán en la base imponible del IS del primer periodo impositivo iniciado a partir de dicha fecha.
- Los cambios de criterio de imputación temporal que pudieran resultar de aplicación, en ningún caso comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar ni que se computen doblemente.
- Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015:
 - La distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que los reparta y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:
 - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible, no estando sujetos a retención o ingreso a cuenta.
 - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, tendrán el tratamiento que corresponda según el texto refundido de la Ley del IRNR.
 - Las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de

adquisición y titularidad y el valor de transmisión de la participación. El valor de adquisición y titularidad se estimará integrado:

- a) Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
 - b) Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
 - c) Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
- Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR.
- Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015:
 - Se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.
 - El valor de las participaciones sociales a 1 de enero de 2016, adquiridas con anterioridad a dicha fecha, se determinará considerando que la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

2. BASE IMPONIBLE

Las modificaciones introducidas en la determinación de la base imponible respecto a la normativa anterior son varias y las podemos resumir de la forma que sigue:

2.1. PRINCIPIO DE DEVENGO Y REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

1. Principio de devengo

Se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del PGC y el PGC para PYMES al señalar en el artículo 11.1 de la LIS que:

«Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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.»

Por otro lado, el artículo 11.3 2.º de la LIS viene a señalar que:

«Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.»

A estos efectos, debe tenerse en cuenta a su vez la NRV 22.^a del PGC que regula el tratamiento contable para los casos de «cambio de criterio contable» y que señala que en esos casos se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha modificación supondrá, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos. Dicho ajuste se imputará directamente en el patrimonio neto a través de una cuenta de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Se plantea la duda sobre si la norma que recoge el artículo 11.3 2.º de la LIS se aplicará también a la «corrección de errores» en la medida en que la norma contable equipara, a efectos contables, el tratamiento de la corrección de errores y el cambio de criterio contable.

EJEMPLO 1

La sociedad A realizó las siguientes anotaciones contables con trascendencia tributaria:

- a) Consideró que el valor de las existencias a 31 de diciembre de 2014 era de 100.000 euros. El valor de las existencias iniciales en dicho ejercicio fue de 90.000 euros.
- b) En 2014 consideró deducible contable y fiscalmente la deducción por deterioro de los créditos incobrables con un retraso en el cobro de 6 meses por importe de 10.000 euros.

En 2015 cambia el criterio contable utilizado y considera que la valoración de las existencias finales en 2014 fue de 105.000 euros y que no va a considerar el deterioro contable de los créditos hasta que no tengan un periodo de morosidad de 24 meses.

Solución

- a) En 2014 se valoraron las existencias finales por 100.000 euros por lo que la sociedad A reconoció un ingreso contable y fiscal por variación de existencias de 10.000 euros.

En 2015 se cambia el criterio contable y esas existencias pasan a valorarse por 105.000 euros. De acuerdo con la norma contable, la sociedad A realizaría un abono en una cuenta de reservas por importe de 5.000 euros. Este abono en una cuenta de reservas se considera ingreso fiscal.

- b) En 2014 la sociedad A dotó un deterioro de créditos incobrables por importe de 10.000 euros que se consideró fiscalmente deducible por aplicación del artículo 13 del TRLIS.

En 2015 cambia el criterio contable y entiende que se produce gasto contable cuando transcurran 24 meses desde la fecha de impago. De acuerdo con la norma contable, la sociedad A realizaría un abono en una cuenta de reservas (anulando la cuenta por deterioro contable) por importe de 10.000 euros.

Aunque en principio este abono debería integrarse en la base imponible, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 11.3 2 de la LIS:

- Al tratarse de un abono a una cuenta de reservas que está relacionado con un gasto, devengado y contabilizado de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores (2014) e integrado en la base imponible de dichos ejercicios (2014) no se integra en la base imponible de 2015.
- Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo (2016 en adelante), de acuerdo con el cambio de criterio contable.

2. Reversión de gastos fiscalmente no deducibles

El artículo 11.5 de la LIS recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado de manera positiva hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

3. Operaciones a plazos

A diferencia de la normativa anterior (art. 19.4 del TRLIS) en la que la regla de imputación temporal de operaciones a plazo solo era aplicable a las ventas y ejecuciones de obra, el artículo 11.4 de la LIS modifica el criterio y extiende la aplicación de esta regla a otras operaciones señalando que:

«En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.»

Esta modificación en el régimen de operaciones a plazos, sin duda, viene marcada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (NFJ047087). En dicha sentencia, el Tribunal Supremo señala que la referencia a las ventas y ejecuciones de obra recogida en el artículo 19.4 del TRLIS no impide extender la regla del criterio de caja a otras operaciones en las que no existe duda de que la imputación de rentas a cada periodo impositivo se efectúa en función de los importes cobrados en el mismo. Por lo que una correcta interpretación del precepto le lleva a entender que no contiene una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden recibir la calificación de operaciones a plazo, debiendo considerarse que el precepto se limita a determinar en qué condiciones las operaciones contempladas pueden ser calificadas como operaciones a plazo.

Además, el artículo 11.4 de la LIS clarifica que las rentas «se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros», cuando anteriormente la literalidad del artículo 19.4 del TRLIS hablaba de que se entendían «obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros». En realidad este criterio ya se había puesto de manifiesto en el ámbito del IS por la Consulta de la Dirección General de Tributos V2018/2012, de 19 de octubre de 2012 (NFC045614), que venía a señalar que en el momento del vencimiento de los cobros aplazados debe efectuarse su integración en la base imponible, aunque se produzca su impago.

Por otro lado, en la medida que fiscalmente el ingreso por una operación a plazos se imputa a un periodo posterior al de su imputación contable, el artículo 11.4 de la LIS prevé que no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del régimen de operaciones a plazo, hasta que esta se realice.

En el caso de operaciones a plazos realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, señala la disposición transitoria primera de la LIS que las rentas

pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015.

4. Pérdidas por elementos nuevamente adquiridos

El artículo 11.6 de la LIS mantiene la regla de que, en caso de haber computado pérdidas fiscales como consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales, debe revertirse si dichos elementos hubieran sido nuevamente adquiridos.

La diferencia con la anterior normativa es que aquella limitaba la aplicación de la norma a los casos en que el elemento patrimonial se volvía a adquirir en el plazo de 6 meses desde la transmisión y ahora la LIS elimina el plazo citado.

5. Reversión del deterioro fiscalmente deducible

El mismo artículo 11.6 de la LIS mantiene la regla que contenía el artículo 19.6 del TRLIS por la que, en caso de haber dotado deterioro de valor de un elemento patrimonial que haya sido fiscalmente deducible, la reversión de dicho deterioro se imputa en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

No obstante, el nuevo artículo 11.6 de la LIS incorpora a esta regla los supuestos de corrección de valor. Entendemos que con esta modificación se corrige la deficiencia técnica que se producía con la normativa anterior.

Se trataba de aquellos casos en los que una entidad dotaba deterioro de valor deducible contable y fiscalmente en relación con una cartera de inversiones en patrimonio, posteriormente se transmitía la participación a una entidad vinculada y esta la calificaba en una cartera que se valora a valor razonable con imputación a patrimonio neto (activos financieros disponibles para la venta). En tal caso, cuando se recuperaba el valor de la cartera no se ajustaba técnicamente al concepto «reversión de deterioro» y por tanto podía entenderse que no era de aplicación la regla del artículo 19.6 del TRLIS.

Con la nueva redacción, al extender la aplicación a los supuestos de corrección de valor, cuando se recupere el valor de la participación se debe revertir la corrección de valor e integrar en la base imponible, aun cuando contablemente no haya imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo

De manera similar a lo establecido para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades y de establecimientos permanentes en la anterior normativa por la

Ley 16/2013, de 29 de octubre, los apartados 9, 10 y 11 del artículo 11 de la LIS impiden la deducción de las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, de establecimientos permanentes, de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda.

Dichas pérdidas serán deducibles en el periodo impositivo:

- En el que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo.
- En el que la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.
- En el que se extinga la sociedad de la que se dispone de las acciones o participaciones (salvo en el caso de operación de reestructuración acogida al régimen especial de fusiones).
- En el que cese en su actividad el establecimiento permanente.

En el caso particular de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, los apartados 10 y 11 del artículo 11 de la LIS señalan que las pérdidas que se hubieran producido se minorarán:

- En el importe de las rentas positivas obtenidas posteriormente en la transmisión a terceros,
- salvo que dichas rentas positivas hayan tributado efectivamente al menos en un 10%.

Las pérdidas se deducirán, en general, cuando se den de baja los elementos patrimoniales correspondientes en la entidad adquirente.

En el caso particular de transmisión de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias y de inmovilizado intangible, el apartado 9 del artículo 11 de la LIS señala, cuando se trate de elementos patrimoniales amortizables, que las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a la transmisión a terceros o al abandono del grupo mercantil por la entidad adquirente o la transmitente, en los periodos impositivos que resten de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

EJEMPLO 2. Imputación temporal pérdidas

La sociedad A adquirió en X0 un activo por 100 u.m.

En X1 lo transmite a una sociedad de su mismo grupo mercantil, la sociedad B, por importe de 50 u.m.

En X2 la sociedad B transmite dicho activo a un tercero por importe de 70 u.m.

.../...

.../...

Determinar la imputación temporal de las rentas obtenidas por la sociedad A y la sociedad B suponiendo que:

- a) El activo es un terreno.
- b) El activo son unas acciones de una sociedad no perteneciente al grupo mercantil y la transmisión realizada por la sociedad B estuvo exenta.
- c) El activo son unas acciones de una sociedad no perteneciente al grupo mercantil y la transmisión realizada por la sociedad B no estuvo exenta.

Solución

- a) En el ejercicio X1 la sociedad A transmite el terreno con una pérdida de 50 u.m. (50 de precio de venta - 100 de precio de adquisición = - 50 u.m. de pérdida). Dicha pérdida no se imputa en ese ejercicio en aplicación del artículo 11 de la LIS.

En el ejercicio X2 se produce la transmisión del activo por la sociedad B a un tercero ajeno al grupo mercantil. En dicho momento se imputan fiscalmente dos rentas:

- Sociedad B. Se imputa la renta por la diferencia entre el precio de venta (70) y el precio de adquisición del activo (50): renta positiva de 20.
- Sociedad A. Se imputa la renta negativa obtenida en X1, no imputada en ese ejercicio por aplicación del citado artículo 11.1 de la LIS: renta negativa de 50.

- b) En el ejercicio X1 la sociedad A transmite las acciones con una pérdida de 50 u.m. (50 de precio de venta - 100 de precio de adquisición = - 50 u.m. de pérdida). Dicha pérdida no se imputa en ese ejercicio en aplicación del artículo 11 de la LIS.

En el ejercicio X2 se produce la transmisión de las acciones por la sociedad B a un tercero ajeno al grupo mercantil. Dicha transmisión está exenta y en ese momento:

- Sociedad B. No imputa renta alguna al tratarse de una operación exenta.
- Sociedad A. Imputa la renta negativa obtenida en X1 no imputada en ese ejercicio. Dicha renta negativa se debe minorar en el importe de la renta positiva obtenida en la posterior transmisión si dicha renta positiva no ha tributado al menos en un 10 %. En el caso de la sociedad B, la renta positiva ha estado exenta (tributación al 0 %), por tanto, la renta negativa a computar por la sociedad A en X1 será la diferencia entre la renta negativa obtenida inicialmente (50 u.m.) y la ganancia obtenida por la sociedad B que estuvo exenta (20 u.m.): renta negativa a imputar por la sociedad A en X2: - 30 u.m.

- c) Igual que el caso a) puesto que la venta de las acciones realizada por la sociedad B tributó a un tipo superior al 10 %.

7. Imputación temporal de los ingresos por quitas y esperas

Entre las novedades recientemente introducidas en el TRLIS se destaca el establecimiento de una nueva regla de imputación temporal del ingreso generado en las quitas y esperas derivadas de procesos concursales. Dicha norma se incorpora a la nueva normativa en el artículo 11.13 de la LIS, que queda redactado de la siguiente forma:

«13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará 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.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.»

Para analizar el contenido de esta nueva norma fiscal hay que tener en cuenta el tratamiento contable en caso de quitas en concursos regulado por la NRV 9.^a 3.5 del PGC, «Baja de pasivos financieros», y tratado tanto por el ICAC [Consulta núm. 1 de diciembre de 2008 del ICAC, BOICAC núm. 76 (NFC031498)] como por la Dirección General de Tributos [Consulta Vinculante V0138/2010, de 29 de enero de 2010 (NFC037252)].

Contablemente se han de reflejar las consecuencias del convenio en el ejercicio contable en que se apruebe judicialmente, siempre que se prevea de una forma racional su cumplimiento y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento.

De acuerdo con la citada doctrina y en referencia al tratamiento contable que supone la rebaja o quita de pasivos, es de aplicación lo establecido en la NRV 9.^a 3.5 del PGC, «Baja de pasivos financieros», que señala que habrá que determinar si como consecuencia de la quita se produce o no un cambio sustancial en la deuda. Para ello se compara:

- Valor actual del pasivo antiguo.
- Valor actual del pasivo nuevo con el tipo de interés efectivo del antiguo.

1. En caso de que la diferencia entre ambos no supere el 10 %, no se habrá producido un cambio sustancial en la deuda. No supone la baja del pasivo original (sí recalcular el tipo de interés efectivo) y no se devenga ingreso alguno.

2. En caso de que la diferencia entre ambos supere el 10 %, se habrá producido un cambio sustancial en la deuda. Por ello, se da de baja la deuda antigua, se da de alta la nueva y la diferencia se lleva a resultados (ingreso).

Sobre ese ingreso derivado de la quita el nuevo artículo 11.13 de la LIS establece un régimen especial de imputación:

- Se imputa en la base imponible del deudor según se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del ingreso.
- Si el importe del ingreso es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible se realiza proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar.

EJEMPLO 3

La sociedad A solicitó el 1 de enero de 2014 un préstamo a una entidad financiera de 500.000 euros con las siguientes condiciones:

- Comisión de apertura 5.000 euros (1 %).
- Interés del 5 % pagadero por años vencidos (25.000 €).
- Devolución en un único pago dentro de 3 años.

La sociedad A entró en concurso. La aprobación del convenio se produce el 1 de enero de 2015 en el que se fija una quita del 50 %.

Solución

De acuerdo con la normativa contable, el tipo de interés efectivo del préstamo era:

$$500.000 - 5.000 = \frac{25.000}{(1+i)^1} + \frac{25.000}{(1+i)^2} + \frac{25.000 + 500.000}{(1+i)^3} \Rightarrow i = 5,3698 \%$$

El coste amortizado al final de cada uno de los años del préstamo era el que se indica a continuación:

Fecha	Gasto financiero	Cobros/pagos	Coste amortizado
01-01-2014		495.000	495.000
31-12-2014	26.580	- 25.000	496.580
31-12-2015	26.665	- 25.000	498.245
31-12-2016	26.755	- 25.000	500.000

.../...

.../...

La sociedad A entró en concurso. La aprobación del convenio se produce el 1 de enero de 2015 en el que se fija una quita del 50 %. Es decir, el tipo nominal seguirá siendo el 5 % y la devolución se minorará hasta 250.000 euros.

De acuerdo con la normativa contable, PGC NRV 9.ª 3.5, «Baja de pasivos financieros», habrá que determinar si procede dar de baja la deuda por el nuevo pasivo o no, dependiendo de si cambian las condiciones de la deuda sustancialmente. Para ello hay que comparar el valor actual del pasivo antiguo con el nuevo calculado con el tipo de interés efectivo del antiguo:

- Valor actual del pasivo antiguo: 496.580 euros.
- Valor actual del pasivo nuevo con el tipo de interés efectivo del antiguo: será el resultado de actualizar al tipo de interés efectivo antiguo (5,3698 %) los pagos del nuevo préstamo, que serán 12.500 euros ($250.000 \times 0,05$) a 31 de diciembre de 2015 y 262.500 euros a 31 de diciembre de 2016 ($250.000 \times 0,05 + 250.000$): esto resulta 248.289,94 euros.

Como el valor actual del nuevo préstamo difiere en más del 10 % del antiguo, procede dar de baja el antiguo y contabilizar el nuevo de la forma que sigue:

N.º cta	Asiento	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	496.580	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		248.289,94
766	Beneficios en participaciones y valores		248.290,06

Se trata de un ingreso contable que de acuerdo con el nuevo artículo 11.13 de la LIS:

- Se imputa en la base imponible del deudor según se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del ingreso.
- Si el importe del ingreso es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible se realiza proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar.

Calcularemos el tipo de interés efectivo del nuevo préstamo y el coste amortizado:

- Tipo de interés efectivo del nuevo préstamo (debe ser igual al anteriormente calculado):

Periodo	Cobros/pagos
31-12-2014	248.289,94
	.../...

.../...

.../...

Periodo	Cobros/pagos
.../...	
31-12-2015	- 12.500,00
31-12-2016	- 262.500,00
TIE	5,3698

- Coste amortizado del nuevo préstamo:

Fecha	Gasto financiero	Cobros/pagos	Coste amortizado
31-12-2014			248.289,94
31-12-2015	13.332,67	- 12.500	249.122,61
31-12-2016	13.377,39	- 12.500	250.000,00
Total	26.710,06		

Como el importe del ingreso por la quita (248.290,06 €) es superior a los gastos financieros pendientes de registrar (26.710,06 €), los ingresos derivados de la quita se integran en la base imponible en función de los gastos financieros registrados en cada ejercicio respecto al total:

Fecha	Gasto financiero	% sobre gasto financiero	Ingreso a integrar BI
31-12-2015	13.332,67	49,92	123.937,21
31-12-2016	13.377,39	50,08	124.352,85
Total	26.710,06		248.290,06

2.2. AMORTIZACIONES

El artículo 12 de la LIS incorpora, con rango legal, una importante simplificación en las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica (con la nueva tabla se pasa de 646 a 33 elementos).

El tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización que acreditan la depreciación efectiva.

Como novedad, el artículo 12.2 de la LIS establece la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil definida atendiendo a la duración de la misma, sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o a la relación con el transmitente, a diferencia de la norma vigente en 2014.

Se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización, destacando, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i y, en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, la libertad de amortización por creación de empleo.

Desaparece del artículo 12 de la LIS la referencia expresa al supuesto de libertad de amortización previsto para el caso de los activos mineros. Tal exclusión no supone su supresión, sino que se debe a que ya se contempla en el régimen especial correspondiente.

Se establece en el artículo 12.3 e) de la LIS un nuevo supuesto de libertad de amortización, de aplicación general, para elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

La incorporación de este nuevo supuesto de libertad de amortización de general aplicación, se acompaña de la supresión del supuesto de libertad de amortización para elementos de escaso valor anteriormente vigente en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, como más adelante se verá.

La amortización fiscal del fondo de comercio financiero desaparece a partir de 1 de enero de 2015. No obstante, la disposición transitoria decimocuarta de la LIS mantiene la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa anterior en vigor. Todo ello sin perjuicio de las limitaciones establecidas para el propio ejercicio 2015.

Como consecuencia del nuevo régimen de exención aplicable a la transmisión de participaciones también se elimina la amortización fiscal del fondo de comercio de fusión. Sin embargo, la disposición transitoria vigésima séptima de la LIS mantiene la deducción en el régimen transitorio para adquisiciones realizadas en periodos iniciados, para el transmitente, antes de 1 de enero de 2015, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Todo ello sin perjuicio de las limitaciones establecidas para el propio ejercicio 2015.

Por otro lado, el artículo 13.3 de la LIS permite, como hasta ahora, sin necesidad de inscripción contable, la deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio, con un límite anual máximo del 5%.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS AMORTIZACIONES

La disposición transitoria decimotercera de la LIS establece que:

- a) Los elementos patrimoniales sobre los que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán linealmente durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.
- b) En relación con los elementos patrimoniales sobre los que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un método de amortización distinto al lineal de tablas, para los que la nueva tabla de amortización determine un plazo de amortización diferente, podrá optarse por su amortización lineal, durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.
- c) Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en las nuevas tablas de la LIS multiplicados por 1,1, manteniéndose la citada aceleración de las amortizaciones.
- d) Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones a las que se hubiera aplicado la libertad de amortización, con o sin mantenimiento de empleo, que estableció la disposición adicional undécima del TRLIS (redacción dada por el RDL 6/2010 o por el RDL 13/2010) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las mismas condiciones que las establecidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, vigentes hasta el 1 de enero de 2015.

Para 2015 la disposición transitoria trigésima cuarta b) de la LIS establece, como especialidad, que los límites del 20 % y del 40 % serán de aplicación respecto de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, la citada disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que para 2015:

- 1.º La amortización fiscal del fondo de comercio adquirido a terceros, del fondo de comercio y el fondo de comercio de fusión tendrá como límite el 1 % máximo anual.
- 2.º La amortización fiscal del inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida tendrá como límite el 2 % máximo anual.

Por otro lado, la disposición transitoria trigésima quinta de la LIS establece que el régimen fiscal recogido en los artículos 12.2 y 13.3 de la LIS (deducción de la amortización de los activos intangibles de vida útil definida y deducción de la amortización sistemática del precio de adquisición del fondo de comercio y activos intangibles de vida útil indefinida) no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por último, la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS establece el régimen de reversión de determinadas medidas temporales distinguiendo dos casos:

- Limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, a los que les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

- Amortización de bienes actualizados. Los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

Dichas deducciones se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en periodos impositivos siguientes, sin límite temporal.

2.3. DETERIORO DE ACTIVOS

El artículo 13 de la LIS señala que no será deducible el deterioro que se pudiera producir por la pérdida de valor de los siguientes elementos:

- Inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio.
- Instrumentos de patrimonio.
- Valores representativos de deuda (renta fija).

Se mantiene la deducción fiscal del deterioro por la pérdida de valor de las existencias, si bien se suprime la especialidad anteriormente prevista en relación al deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.

En cuanto a la justificación de la eliminación de la deducibilidad del deterioro de activos, el legislador entiende que las amortizaciones (se incluye una tabla para el inmovilizado material en la propia LIS) y las depreciaciones sistemáticas (deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio con un límite anual máximo del 5%) permiten la integración en la base imponible de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, favoreciendo la nivelación de la base imponible, con independencia del devenir de la actividad económica, y sin que se pueda considerar que las diferencias de valor atribuibles de manera excepcional a dichos elementos patrimoniales deban influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

En realidad, la no deducibilidad del deterioro de los elementos patrimoniales del inmovilizado se acompaña con una mayor amortización fiscal respecto de la contable. En efecto, si se analiza la normativa fiscal, la base de amortización fiscal no se minora con el deterioro que haya podido sufrir el bien objeto de amortización por tratarse de una partida no deducible, por lo que la valoración fiscal y contable del bien difiere en el importe del deterioro.

Las diferencias que se puedan producir entre uno y otro caso se llevan a la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la LIS de la misma forma que señalaba la normativa anterior:

«Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquel integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera: (...):

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.»

Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, dichas diferencias serán deducibles en el periodo impositivo en que estos se transmitan o se den de baja.

EJEMPLO 4

La sociedad A adquiere en 2015 un bien con valor de adquisición de 10.000 euros, amortizándose al 10 % y con una vida útil de 10 años. A 31 de diciembre de 2015, su importe recuperable es de 7.200 euros.

Solución

De acuerdo con la normativa contable el deterioro del bien se determina por la diferencia entre el valor neto contable y su importe recuperable:

Valor neto contable	9.000
Importe recuperable	7.200
Deterioro	1.800

Fiscalmente dicho deterioro no es deducible. Por tanto, se producen las siguientes diferencias:

	Amortización	Deterioro	Total
Gasto contable	1.000	1.800	2.800
Gasto fiscal	1.000		1.000
Diferencia			1.800

En los nueve años siguientes **contablemente** la sociedad A amortizará el elemento sobre el valor neto contable:

Valor de adquisición	10.000
Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	1.000
Deterioro	1.800
Valor neto contable	7.200

Por tanto, contablemente la sociedad A amortizará un importe de 800 euros.

.../...

.../...

Fiscalmente la sociedad A tendrá un gasto de 1.000 euros. Este importe se compone de dos elementos distintos:

- Amortización contable deducible: 800 euros.
- Deducción pérdidas deterioro contable de acuerdo con el procedimiento del artículo 20 de la LIS: $1.800/9 = 200$ euros.

Como excepción, sí serán deducibles, con ciertas condiciones y límites:

- a) Las dotaciones por deterioro correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuestos diferidos.
- b) Las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias.

En relación con el deterioro de créditos por insolvencias destacan dos cuestiones:

- 1.^a Un crédito adeudado por una entidad vinculada era deducible en el TRLIS si estaba declarado judicialmente como insolvente.

Ahora, como novedad, el artículo 13.1.2.º de la LIS precisa que para que sea deducible será necesario que la entidad vinculada esté en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

- 2.^a El artículo 11.12 de la LIS establece una limitación en la deducción del deterioro por insolvencias. En particular, señala que:

«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, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, 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, con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A

estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.»

Para el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que las referidas dotaciones por deterioro se integrarán en la base imponible con el límite del 100% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:

- El 50% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros.
- El 25% de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LOS DETERIOROS EN GENERAL

En cuanto a los deterioros de valor de elementos patrimoniales en general, excluidas las participaciones, la disposición transitoria decimoquinta de la LIS establece que la reversión de las pérdidas por deterioro de valor que hubieran resultado fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del IS del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LIS.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LOS DETERIOROS DE PARTICIPACIONES

En relación con el deterioro de participaciones, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece el mismo régimen transitorio presente en la Ley 16/2013 (disp. trans. cuadragésima primera al TRLIS) como consecuencia de la eliminación de la deducción fiscal del deterioro de participaciones, incorporando una especialidad en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas que se desarrollará en el punto referente a dicha compensación de bases imponibles negativas.

El 30 de octubre de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambien-

tal y se adoptan otras medidas tributarias y financieras que introdujo, con efectos para todos los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013, importantes modificaciones en el IS que tenían como hilo conductor la supresión de la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en entidades.

Dichas modificaciones tenían como objetivo evitar la doble deducibilidad de pérdidas y aproximar la normativa del IS a la de los países de nuestro entorno, según la exposición de motivos de la citada Ley 16/2013, y se materializó en dos medidas:

- Derogar el apartado 3 del artículo 12 del TRLIS, que regulaba las condiciones específicas de deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor correspondientes a:
 - Participaciones en entidades no cotizadas.
 - Participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Añadir la letra j) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, señalando que no serán deducibles: «j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades». En la LIS este precepto se recoge en el artículo 12.2 b).

Solo se vieron afectadas por la reforma las participaciones que según la norma contable son susceptibles de sufrir un deterioro de valor, pero no las que estaban clasificadas a efectos contables como activos financieros mantenidos para negociar. Estos activos no se deterioran y las variaciones de su valor razonable se contabilizan reconociendo directamente un ingreso o un gasto en pérdidas y ganancias contra la cuenta del activo financiero.

Pues bien, respecto de las pérdidas por deterioro, deducidas fiscalmente antes de 1 de enero de 2013, la Ley 16/2013 añadió una disposición transitoria cuadragésima primera al TRLIS, cuyo contenido es idéntico a la disposición transitoria decimosexta de la LIS, que ha establecido un régimen transitorio con el objetivo de gravar la reversión de tales pérdidas por deterioro en los supuestos en los que se produzca la recuperación de valor correspondiente.

Básicamente, la disposición transitoria decimosexta de la LIS está llamada a regular el momento en el que deben revertir fiscalmente los citados deterioros de valor, estableciendo dos regímenes de reversión distintos en sus apartados 1 y 2.

El apartado 1 resulta aplicable a los deterioros de valor cuya deducibilidad, con anterioridad a la Ley 16/2013, se regía por el artículo 12.3 del TRLIS. Se trata de los deterioros que afectan a las siguientes dos carteras de renta variable:

- A las inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, en las que el gasto fiscal por deterioro no requería de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- A las participaciones en el capital no cotizadas, respecto de las cuales el gasto fiscal requería de la existencia de un gasto contable por deterioro y adicionalmente cumplir el límite que establecía el artículo 12.3 del TRLIS (estas participaciones se clasifican como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor razonable no puede determinarse con fiabilidad bajo el PGC 2007 o como activos financieros a coste bajo el PGC PYME).

Por su parte, el apartado 2 resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones cotizadas, siempre que no estuvieran clasificadas como inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas (estas participaciones se clasifican como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor razonable sí puede determinarse con fiabilidad bajo el PGC 2007 o como activos financieros a coste bajo el PGC PYME).

Analizaremos los dos apartados por separado.

Apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. Reversión de deterioros de valor de participaciones a los que SÍ resultaba de aplicación el derogado artículo 12.3 del TRLIS.

Como hemos dicho anteriormente, el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones en entidades no cotizadas y de participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado apartado, los deterioros de valor relativos a las citadas carteras que hayan sido fiscalmente deducibles antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013, deberán integrarse en la base imponible del IS cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

Situación 1. Cuando el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio exceda al del inicio. El importe objeto de reversión se determinará sobre el incremento de los fondos propios en proporción a la participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio.

A estos efectos, se presume que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Situación 2. Cuando se perciban dividendos o participaciones en beneficios de las entidades participadas sobre las que se haya deducido una pérdida por deterioro de valor, en cuyo caso se revertirá el deterioro en el importe percibido, salvo que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no se contabilicen como un ingreso.

A estos efectos, debe recordarse que, según la NRV 9.^a 2.8 del PGC, los dividendos no se reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con

anterioridad a la fecha de adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición.

Analizaremos de forma más extensa las dos situaciones mencionadas y daremos cuenta de una situación tercera que regula los casos en los que no se produce la reversión del deterioro como excepción a los casos anteriores:

Situación 1. El aumento de fondos propios de la sociedad participada determina la reversión del deterioro deducido por la sociedad titular de las participaciones.

A estos efectos:

- Se debe tener en cuenta la proporción en que el contribuyente participe en la citada filial.
- No se deben tener en cuenta las aportaciones hechas durante el periodo impositivo por el contribuyente a la sociedad participada, ni las devoluciones de aportaciones efectuadas por la citada sociedad participada al contribuyente.

Por tanto, los únicos aumentos de fondos propios que provocarán la reversión de los deterioros deducibles son los beneficios contables obtenidos durante el periodo impositivo por parte de la sociedad participada.

Al tratarse de una norma fiscal, el aumento de los fondos propios de la sociedad participada provoca la reversión del deterioro con independencia de que dicha reversión no se haya contabilizado como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, en caso de que existan deterioros deducibles y deterioros no deducibles (por ejemplo, por haberse contabilizado estos últimos después de la entrada en vigor de la Ley 16/2013), se considera que el aumento de los fondos propios hace revertir en primer lugar los deterioros que fueron deducibles en su tiempo.

Situación 2. Como hemos señalado en la situación 1, la obtención de beneficios contables por parte de la filial provocará la reversión de deterioros que fueron deducibles. Para eludir dicha reversión bastaba que, con carácter previo a la finalización del ejercicio, la sociedad participada distribuyera los beneficios obtenidos durante el mismo mediante un dividendo a cuenta. Para evitar esta práctica, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece que en los casos de distribución de dividendos que deban contabilizarse como ingreso contable, deberán revertir los deterioros deducidos en un importe equivalente al dividendo percibido.

Situación 3. No obstante, el último párrafo del apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, como excepción a las situaciones 1 y 2, señala que a aquellos deterioros de valor que no revertían bajo la normativa anterior, no les resulta de aplicación lo establecido en

dicho apartado (es decir, siguen sin revertir). Por ello, no deberá integrarse la reversión de las pérdidas por deterioro:

- Cuando vinieran determinadas (en el año de la dotación) por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios (en el año de la dotación) sobre los que no pudo aplicarse fiscalmente la deducción por doble imposición interna [en aplicación del art. 30.4 e) del TRLIS].
- Cuando la pérdida no resultó fiscalmente deducible en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional (en aplicación del art. 32.5 del TRLIS).

La norma se refiere a los deterioros de valor que venían provocados:

- Por la distribución, una vez materializadas, de reservas tácitas existentes en el momento de la adquisición de las participaciones,
- que estaban incluidas en el precio de adquisición de las mismas,
- siempre que no fuera posible probar que un importe equivalente al deterioro había tributado en una transmisión previa.

En estos casos, las normas para evitar la doble imposición de dividendos establecían:

- En caso de dividendos procedentes de entidades residentes. El deterioro de valor sí resultaba fiscalmente deducible, pero el dividendo no podía acogerse a la deducción para evitar la doble imposición interna [art. 30.4 e) del TRLIS]. En estos casos, la reversión posterior del deterioro no se integraba en la base imponible.
- En caso de dividendos procedentes de entidades no residentes. Si el contribuyente aplicaba el método para evitar la doble imposición previsto en el artículo 32 del TRLIS, el deterioro de valor no resultaba fiscalmente deducible, pero su reversión posterior tampoco debía integrarse en la base imponible.

Por tanto, aquellos deterioros de valor que no revertían bajo la normativa anterior siguen sin revertir con el régimen establecido por la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Por último, para finalizar el análisis del apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS es necesario:

- Tener en cuenta las diferentes carteras de activos financieros incluidas en su ámbito de aplicación.
- Comparar el régimen de reversión de los deterioros de valor establecido en dicha norma transitoria con el que les resultaba de aplicación antes de la Ley 16/2013.

Para ello distinguiremos dos tipos de carteras:

A) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas

En realidad pueden existir deterioros de valor de inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas anteriores y posteriores a la Ley 4/2008. Teniendo en cuenta que lo más normal es que a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 los deterioros de valor anteriores a la Ley 4/2008 ya hayan revertido, contable y fiscalmente se va a analizar exclusivamente los deterioros de valor posteriores a la citada Ley 4/2008.

La reversión de los deterioros de valor deducidos al amparo del artículo 12.3 del TRLIS, de acuerdo con la redacción dada a este artículo por las Leyes 4/2008 y 11/2009, se regía por el párrafo sexto de aquel precepto:

«Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.»

Al igual que con la nueva disposición transitoria decimosexta de la LIS, la reversión de los citados deterioros venía provocada por la obtención de beneficios contables por parte de la sociedad participada, independientemente de lo que hubiera sucedido en contabilidad. No obstante, comparando ambos regímenes se ponen de manifiesto tres diferencias:

- El artículo 12.3 del TRLIS no tenía en cuenta la distribución de dividendos a cuenta para evitar la reversión de los deterioros (cosa que sí hace, como hemos visto, la disp. trans. decimosexta de la LIS).
- El artículo 12.3 del TRLIS, a los efectos de calcular los fondos propios de la sociedad participada excluía los gastos no deducibles. Además, la Dirección General de Tributos señaló que si dicho gasto era deducible en un ejercicio posterior o revertía mediante un ingreso contable, dicho gasto o dicho ingreso debía minorarse a los efectos de dicho cálculo. La disposición transitoria decimosexta de la LIS, no hace referencia alguna a esta cautela.
- Finalmente, la Ley 11/2009 introdujo una modificación al final del párrafo cuarto del artículo 12.3 del TRLIS, cuya finalidad era permitir la generación (y posterior reversión) de deterioros en cadena en el caso de participaciones ostentadas a través de *holdings* intermedias, cautela que no se recoge en la disposición transitoria decimosexta de la LIS. La modificación consistió en añadir el siguiente párrafo:

«A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.»

B) Participaciones en el capital no cotizadas

Antes de la Ley 16/2013, el régimen aplicable a la reversión de los deterioros de valor fiscalmente deducibles dependía del Plan contable bajo el cual se hubieran registrado.

En el PGC PYME, la NRV 8.^a señala que los deterioros de valor de estas participaciones deben revertir mediante un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se recupere el valor de la inversión. Además, la NRV 8.^a establece una forma simplificada para calcular el importe recuperable de la participación: el patrimonio neto consolidado de la entidad participada, incluidas las plusvalías tácitas que no estuvieran contabilizadas correspondientes a elementos identificables. Por tanto, la reversión del deterioro podía tener lugar sin necesidad de que aumentaran los fondos propios de la sociedad participada.

En el PGC 2007, la NRV 9.^a establece que los deterioros de valor que afectan a las participaciones no cotizadas no revierten. En los casos en que se recuperase el valor de las participaciones dicha reversión debía tener lugar mediante un ajuste extracontable en la base imponible, y ello por aplicación del artículo 19.6 del TRLIS (en la actualidad por el art. 11.6 de la LIS).

Tras la Ley 16/2013, y en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, la reversión de los deterioros que afectan a participaciones no cotizadas deberá producirse cuando aumenten los fondos propios de la sociedad participada o cuando esta distribuya dividendos que tengan la consideración de ingreso contable. La integración en la base imponible de la citada reversión tendrá lugar, si aplica el PGC PYME, mediante el ingreso contable que, en su caso, deba registrar el contribuyente o mediante ajuste extracontable en caso contrario (cuando aplique el PGC 2007 o cuando aplicando el PGC PYME no se haya recuperado el valor de la inversión).

Apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. Reversión de deterioros de valor de participaciones a los que NO resultaba de aplicación el derogado artículo 12.3 del TRLIS.

El apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones en el capital admitidas a cotización cuya deducción fiscal no se regía por lo dispuesto en el derogado artículo 12.3 del TRLIS y tendrá lugar cuando se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Dicha recuperación de valor se produce cuando aumente el valor razonable de las participaciones (es decir, su valor de mercado) tanto bajo el PGC 2007 como bajo el PGC PYME. La diferencia entre un Plan contable y otro radica en que:

- En el PGC PYME, la reversión provocará la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. De acuerdo con la disposición transitoria decimosexta de la LIS, este ingreso contable tiene la misma consideración desde el punto de vista fiscal, por lo que no deberá practicarse ningún ajuste en la base imponible.
- En el PGC 2007, la reversión se debe registrar como un ingreso que se imputa directamente al patrimonio neto (se trata de un ajuste por cambio de valor). De acuerdo con el artículo 17.1 de la LIS, estos ingresos tienen negado su acceso a la base imponible por lo que la aplicación del apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS exigirá que el contribuyente practique un ajuste extracontable para revertir el deterioro de valor.

2.4. GASTOS NO DEDUCIBLES

1. Retribución de fondos propios

El artículo 15 a) de la LIS opta por aplicar el mismo tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades:

- A instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero (por ejemplo, a las acciones sin voto o las acciones rescatables).
- A los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

Es decir, la norma fiscal determina, con carácter general, la no deducibilidad de la retribución de los fondos propios, y extiende ese régimen a los dos casos citados.

Se clarifica el concepto de retribución de fondos propios, señalando que será aquella que corresponda a los valores representativos del capital o fondos propios de entidades, con independencia de su tratamiento contable.

Sin embargo, la disposición transitoria decimoséptima de la LIS aclara que la limitación a la deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos no resultará de aplicación a los contratos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

2. Gastos por atenciones a clientes o proveedores

Se establece en el artículo 15 e) de la LIS un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio

periodo impositivo. La norma establece un régimen de limitación cuantitativa, pero su deducibilidad está sometida, en todo caso cualquiera que fuere su cuantía, a las mismas reglas generales de registro, justificación e imputación temporal que las habidas con la normativa anterior para cualquier tipo de gasto.

3. Retribución de administradores

El artículo 15 e) de la LIS señala expresamente que las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Entendemos que dicho apartado se debe interpretar junto a la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y el TEAC, Resolución de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674) en las que se fija el siguiente criterio:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo.»

Además, como luego se verá, la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones deja de considerarse como operación vinculada, según el último inciso del artículo 18.2 b) de la LIS.

4. Gastos contrarios al ordenamiento jurídico

Se establece en el artículo 15 f) de la LIS que tendrán la consideración de gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico.

5. Operaciones híbridas

Se consideran operaciones híbridas aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. En este ámbito, en los artículos 15 j) y 21.1 de la LIS:

- Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10% en la entidad vinculada. Al igual que en otras cuestiones, esta novedad trae causa de los últimos trabajos de la OCDE en materia de BEPS (beneficios económicos periódicos), y en particular de la Acción 2 del Plan (medidas para combatir abusos a raíz de diferencias en el tratamiento fiscal de instrumentos híbridos).
- Se establece la no aplicación de la exención de dividendos, cuando su distribución genere un gasto deducible en la entidad que los distribuye.

EJEMPLO 5. Operaciones híbridas

La sociedad A (residente en el extranjero) participa al 100 % en el capital de una sociedad B (España).

La sociedad A tiene una cuenta en participación con la sociedad B. La remuneración de la cuenta en participación tiene la consideración de financiación propia en el país de residencia de la sociedad A, mientras que en España tiene la consideración de financiación ajena. Se pagan unos gastos por importe de 5.000.000.

Solución

El gasto en España no será deducible si el ingreso no tributa en el país de residencia de la sociedad A. Efecto neto de la operación: 0 (la operación es neutral).

2.5. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

El artículo 16 de la LIS mantiene en términos parecidos «la regla del 30%» existente en la anterior normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros, siendo de destacar dos modificaciones:

- La traslación para su deducibilidad futura de los gastos financieros que no hayan sido objeto de deducción por aplicación de «la regla del 30%» se realiza sin límite temporal, cuando anteriormente se limitaba a los periodos impositivos que concluyeran en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- Cuando la participación es inferior al 5 % se exige una inversión mínima de 20 millones de euros para el cómputo de los dividendos recibidos como «beneficio operativo», en lugar de los 6.000.000 exigidos con anterioridad.

Por otro lado, se establece una nueva norma que restringe la deducibilidad del gasto financiero derivado de operaciones de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida se incorpora al grupo fiscal de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración.

A estos efectos:

- Se limita la restricción en caso de fusión o incorporación a un grupo de consolidación fiscal a un periodo de 4 años desde la compra.
- Se prevé la posibilidad de que el gasto financiero no deducible por este motivo pueda compensarse en los periodos siguientes (de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad del gasto financiero).
- Se señala que este límite a la deducción del gasto financiero no será aplicable si el endeudamiento derivado de la operación no excede el 70% del coste de adquisición de las participaciones y la deuda se minorará al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes (hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición).
- Finalmente, la disposición transitoria decimoctava de la LIS prevé que las restricciones a la deducibilidad indicadas no serán aplicables a operaciones de reestructuración realizadas antes del 20 de junio de 2014, ni a operaciones de reestructuración realizadas con posterioridad a 20 de junio de 2014 entre entidades ya integradas en el mismo grupo de consolidación fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a dicha fecha.

Por último, se mantiene la inaplicación de la limitación del 30% del beneficio operativo (tanto la general como la relativa a compra de entidades) a:

- Entidades de crédito (incluyendo entidades financieras del grupo asimiladas a estos efectos), aseguradoras, fondos de titulización hipotecaria y fondos de titulización de activos.
- Cualquier entidad, en el periodo en que se produzca la extinción de la entidad (salvo en caso de reestructuración).

2.6. REGLA GENERAL Y REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y SOCIETARIAS

1. Tributación de los aumentos de capital por compensación de créditos

El artículo 17 de la LIS recoge el tratamiento de la tributación de los aumentos de capital por compensación de créditos que ya se estableció con efectos de 1 de enero de 2014 por el Real Decreto-Ley 4/2014 y la Ley 17/2014 en el ámbito del TRLIS.

Las modificaciones introducidas son tres:

- Señala el artículo 17.2 de la LIS que:

«Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.»

- Señala el artículo 17.4 b) de la LIS que se valoran por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

«b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.»

- Señala el artículo 17.5 de la LIS que:

«5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.»

Como puede comprobarse, la normativa citada establece que la valoración fiscal de las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos debe realizarse por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de su valoración contable. De acuerdo con la normativa contable, estas operaciones se valoran como las permutas. Con la modificación de la normativa fiscal, la valoración de la operación se realiza por el valor de la ampliación de capital.

Así, aunque con carácter general los elementos aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación se valoran por su valor de mercado, se excepcionan las ampliaciones de capital por compensación de créditos.

En estos supuestos, la transmitente debe integrar en su base imponible, en su caso, la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

2. Corrección monetaria

En las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles desaparecen los coeficientes de corrección monetaria que recogía el artículo 15.9 del TRLIS.

2.7. OPERACIONES VINCULADAS

El artículo 18 de la LIS establece una serie de modificaciones respecto a la normativa anterior.

a) Perímetro de vinculación

En primer lugar restringe, con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación. En particular:

- En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 % (en la normativa anterior la participación debía ser igual o superior al 5 %, o al 1 % si se trataba de valores cotizados en un mercado secundario organizado).
- Se elimina la consideración de vinculación en relación con la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores (de hecho y de derecho) por el ejercicio de sus funciones.
- Se suprime el supuesto de vinculación para una entidad y los socios o partícipes de otra entidad del grupo.
- Se eliminan los supuestos, actualmente contemplados de forma expresa, que hacen referencia a la vinculación existente entre una entidad no residente y sus establecimientos en España y a la que tiene lugar entre dos entidades que tributan en el régimen de grupos de sociedades cooperativas.

b) Obligación de documentación

Se contempla una referencia genérica a los principios de proporcionalidad y suficiencia en relación con la obligación de mantener la documentación de operaciones vinculadas a disposición de la Administración tributaria, sin que se aclare el alcance de tales principios o cómo deben aplicarse en la preparación de la documentación por parte del contribuyente o en su posterior control por la Administración. A este respecto, habremos de estar al contenido de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y a las recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea, dado su carácter interpretativo tal como se desprende del preámbulo de la norma.

Se trasladan a la LIS las excepciones a las obligaciones de documentación recogidas en los artículos 18 a 20 del RIS, que se refieren a:

- Operaciones entre entidades del mismo grupo de consolidación fiscal.
- Aquellas en las que participan uniones temporales de empresa y agrupaciones de interés económico (exceptuadas aquellas que puedan acogerse al régimen del art. 22 de la LIS).
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o adquisición de valores.

- Aquellas que no superen conjuntamente los 250.000 euros con una misma persona o entidad vinculada.

A este respecto, se eliminan los supuestos de exigibilidad de la documentación específica, así como la excepción a la misma en el caso de que el importe de la contraprestación de las operaciones cuya documentación era exigible en su totalidad no alcanzara los 250.000 euros.

En relación con las situaciones de no exigibilidad de la documentación que son objeto de traslado del RIS a la LIS, desaparece la referida a las realizadas entre entidades de crédito en el seno de sistemas institucionales de protección (SIP) aprobados por el Banco de España.

Se establece un régimen simplificado de documentación para aquellas personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros (anteriormente el límite estaba situado en 10 millones).

Régimen simplificado de documentación que no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1.^a Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.
- 2.^a Las operaciones de transmisión de negocios.
- 3.^a Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- 4.^a Las operaciones sobre inmuebles.
- 5.^a Las operaciones sobre activos intangibles.

Por lo demás, en lo que respecta a las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas las modificaciones introducidas siguen una tendencia continuista con la normativa anterior y muy alineada con las directrices contenidas en los distintos trabajos llevados a cabo a este respecto tanto por la OCDE como por la Unión Europea.

c) Métodos de valoración

La normativa anterior propugnaba una jerarquía en la selección y aplicación de los métodos existentes para acreditar la adecuación a mercado de los precios de transferencia pactados en ope-

raciones vinculadas, priorizando los del precio libre comparable, el coste incrementado o el precio de reventa, sobre el del reparto del beneficio o el del margen neto del conjunto de las operaciones.

La LIS como novedad:

- Mantiene los cinco métodos de valoración existentes en la anterior normativa para justificar la adecuación a mercado de las operaciones vinculadas.
- En línea con la redacción actual de los Capítulos I a III de las Directrices de la OCDE, se suprime la jerarquía de métodos existente en la normativa anterior.
- De acuerdo con las últimas recomendaciones de la OCDE (tanto en las Directrices, de modo genérico, como en otros documentos más particulares, como el relativo a la modificación del Capítulo VI sobre intangibles dentro del Plan de Acción de BEPS), se ha habilitado la posibilidad de utilizar métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados, siempre que respeten el principio de plena competencia.

d) Servicios prestados por socios-profesionales

Se establecen con rango legal reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, hasta la fecha contempladas a nivel reglamentario (art. 16 del RIS), introduciéndose algunas modificaciones. En particular, señala la LIS que en el caso de una prestación de servicios por un socio-profesional, persona física a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 % de los ingresos de la entidad proceden del ejercicio de actividades profesionales y se cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. Desaparece la limitación establecida en la norma reglamentaria anteriormente vigente según la cual «el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo».
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. Anteriormente este límite se fijaba por el RIS en el 85 %.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 1. Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2. Que no sea inferior a 1,5 veces (anteriormente inferior a dos veces) el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces (anteriormente inferior a dos veces) el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Se mantiene la previsión de que el incumplimiento de este segundo requisito en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

EJEMPLO 6. Socio-profesional

La sociedad ALFA, SL, domiciliada en Zaragoza se dedica al asesoramiento fiscal proviniendo el 90 % de sus ingresos de dicha actividad y contando con unos medios materiales y humanos adecuados. La totalidad de las participaciones de dicha sociedad son propiedad al 50 % de dos socios, el señor López y el señor Pérez, que a su vez son profesionales autónomos que facturan a su sociedad por los servicios profesionales prestados a la misma.

Durante 2015 la sociedad ALFA, SL ha obtenido un total de 600.000 euros de ingresos brutos y ha tenido un total de 350.000 euros de gasto antes de computar las facturas recibidas de sus dos socios.

El señor López ha emitido facturas durante 2015 a la sociedad ALFA, SL por servicios profesionales por un total de 140.000 euros, IVA excluido.

El señor Pérez ha emitido facturas durante 2015 a la sociedad ALFA, SL por servicios profesionales por un total de 80.000 euros, IVA excluido.

La sociedad ALFA, SL tiene tres empleados por cuenta ajena que realizan funciones análogas a las de los dos socios-profesionales cuyo salario medio durante 2015 ha sido de 65.000 euros.

Determinar si a tenor del artículo 18.6 de la LIS las retribuciones de ambos socios coincidirían con su valor de mercado.

Solución

Aplicando el artículo 18.6 de la LIS resulta que:

- a) Más del 75 % de los ingresos de la sociedad deriva del ejercicio de actividades profesionales, que además cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

.../...

.../...

- b) La cuantía de la retribución de los dos socios-profesionales (220.000 €), es superior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, 187.500 euros [(600.000 - 350.000) × 0,75].
- c) La retribución del socio-profesional señor López se ajusta al valor de mercado puesto que es superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad, 97.500 euros (1,5 × 65.000 €).
- d) Mientras que la retribución del socio-profesional señor Pérez no se ajusta al valor de mercado puesto que es inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplen funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad, 97.500 euros (1,5 × 65.000 €) y su cuantía podría ser ajustada por la Administración tributaria.

e) Establecimientos permanentes

Se incluye una regulación específica en relación con las rentas estimadas por operaciones con establecimientos permanentes en el extranjero. Se introduce la obligación para los contribuyentes con establecimientos permanentes en el extranjero de incluir en su base imponible las rentas estimadas, valoradas en condiciones de mercado, que deriven de operaciones internas realizadas con estos, siempre que se ajuste, en su caso, a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Hasta la fecha, ninguno de los Convenios suscritos por España recoge dicha posibilidad, sin perjuicio de que esto pueda tener lugar a partir de ahora en los que se firmen o renegocien.

Por otro lado, se introduce una nueva disposición adicional sexta a la Ley del IRNR que, a los efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, permite la deducción de los gastos estimados (valorados en condiciones de mercado) por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, teniendo en cuenta a estos efectos determinadas circunstancias, y siempre que medie Convenio que habilite a ello.

Las modificaciones en la LIS y en el IRNR están dirigidas a clarificar la determinación de la base imponible derivada de operaciones realizadas entre establecimientos permanentes y su casa central u otras partes de la misma, en línea con los trabajos que a este respecto ha llevado a cabo la OCDE (particularmente, el de atribución de rentas al establecimiento permanente, y en menor medida, el derivado de la Acción 7 del Plan de BEPS).

f) Acuerdos previos de valoración (APA)

En relación con los acuerdos previos de valoración, se permite que sus efectos alcancen a las operaciones de periodos impositivos anteriores siempre que no estuvieran prescritos.

Mientras en la normativa anterior los efectos de los acuerdos previos de valoración solo podían extenderse a las operaciones del periodo impositivo en que se alcanzaba tal acuerdo, así como a las del periodo anterior (siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente), la nueva norma prevé que sus efectos alcancen a las operaciones de todos los periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme recaída sobre las operaciones objeto de solicitud.

g) Ajuste secundario

En lo que se refiere al ajuste secundario:

- Se incorpora al texto de la LIS lo previsto en el artículo 21 bis, apartado segundo, del RIS, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad. La inclusión de este precepto en norma de rango legal se ha hecho necesaria a tenor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (NFJ054824) en la que anulaba el citado artículo del RIS por entender que se trataba de una extralimitación reglamentaria.
- Se ha incorporado, como novedad, la posibilidad de que no se aplique este ajuste secundario, cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y aclarando que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

h) Procedimiento de valoración

Las modificaciones introducidas no afectan con carácter general al procedimiento para la comprobación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, si bien hay determinadas cuestiones que conviene reseñar:

- Se ha eliminado la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria como fórmula para determinar el valor normal de mercado.
- Se amplía el alcance de las actuaciones que puede llevar a cabo la Administración tributaria: el nuevo apartado 10 del artículo 18 de la LIS establece que podrá com-

probar las operaciones realizadas entre partes vinculadas (sin limitarse exclusivamente a su valoración), mientras que la anterior redacción de la norma le facultaba para comprobar que las operaciones realizadas entre partes vinculadas se valoraban por su valor normal de mercado.

Dichas modificaciones parecen habilitar a la Administración a efectuar correcciones valorativas y de recalificación de la naturaleza jurídica de la transacción vinculada objeto de comprobación.

i) Otras cuestiones

Se modifica el régimen sancionador, que deviene en menos gravoso, principalmente porque las sanciones de 1.500 euros y 15.000 euros cuando no hay corrección valorativa se reducen notablemente y desaparece la referencia a «datos inexactos».

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

Finalmente, se establece el principio de estanqueidad de la valoración, que se formula en una doble dirección, de tal forma que la valoración realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas:

- Surtirá efectos exclusivamente en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.
- La valoración que se pudiera realizar en otros ámbitos, como pudiera ser el del valor en aduanas o el de los tributos cedidos, no surtirá efectos en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.

2.8. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

2.8.1. Reducción de rentas procedentes de activos intangibles

El régimen aplicable a la reducción de rentas procedentes de activos intangibles que regula el artículo 23 de la LIS mantiene una redacción prácticamente coincidente a la recogida anteriormente por el TRLIS, salvo por lo siguiente:

1. A efectos de la cuantificación de la renta positiva el artículo 23.2 de la LIS suprime la distinción entre activo intangible, registrado o no en el balance de la sociedad. Por tanto, desaparece la regla forfaitaria del 80%. Además, se elimina la referencia al deterioro, dado que el mismo no será fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LIS.

2. Como consecuencia de la desaparición de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la LIS, se elimina la incompatibilidad de la reducción de rentas procedentes de activos intangibles con la citada deducción.
3. Se especifica cuándo debe aplicarse la reducción en caso de operaciones de cesión/transmisión en el seno de un grupo fiscal. Para ello señala el artículo 65.2 de la LIS que:

«Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta ley.».

2.8.2. Reserva de capitalización

El artículo 25 de la LIS contempla esta figura para incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

2.8.2.1. *Ámbito subjetivo de aplicación*

Podrán aplicar este beneficio los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS:

- Apartado 1. El tipo general de gravamen será del 25%.
- Apartado 6. Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30%.

Se plantea la duda de la aplicación de este beneficio en 2015.

La disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que los tipos de gravamen aplicables en 2015 son:

- El tipo general de gravamen será del 28%.
- Las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al tipo de gravamen del 33%.
- Las entidades de crédito mantienen el 30% actual.

En resumen, el tipo de gravamen aplicable en los ejercicios 2015 y posteriores será el que se indica a continuación:

	2015	2016
General	28 %	25 %
Entidades de crédito	30 %	30 %
Hidrocarburos	33 %	30 %

La cuestión a plantearse es si el legislador al fijar el ámbito subjetivo de aplicación del ajuste por reserva de capitalización:

- Está delimitándolo de forma literal.
- Está delimitándolo de forma subjetiva.

En caso de que la delimitación fuera de forma literal, en el año 2015 no podrían aplicar el ajuste por reserva de capitalización ni las entidades a tipo general ni las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos puesto que sus tipos de gravamen son el 28 % y el 33 %, respectivamente.

En caso de que la delimitación sea de forma subjetiva (en función del contribuyente y del tipo de actividad desarrollada), en el año 2015 sí podrían aplicar el ajuste por reserva de capitalización las citadas entidades puesto que aunque sus tipos de gravamen para 2015 son el 28 % y el 33 %, respectivamente, los tipos de gravamen que de acuerdo con la normativa les corresponde con carácter general son el 25 % y el 30 %.

En nuestra opinión, dado que de acuerdo con la exposición de motivos el ajuste por reserva de capitalización viene a sustituir a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por inversión de beneficios y estas deducciones desaparecen ya en 2015, parece razonable que el ajuste por reserva de capitalización se aplique de manera inmediata.

En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.

2.8.2.2. Contenido del beneficio

Los contribuyentes a los que sea de aplicación el régimen podrán reducir su base imponible en el 10 % del importe del incremento de sus fondos propios.

A diferencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y de la deducción por inversión de beneficios, la reserva de capitalización no exige la inversión en un determinado activo.

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

Se excluyen del cómputo de fondos propios (al inicio y al final del ejercicio):

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por reserva de nivelación en caso de empresas de reducida dimensión y reserva de inversión canaria.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Todo ello conduce a que, como regla general, el incremento de los fondos propios tenga que venir de beneficios del ejercicio no distribuidos, ni aplicados a dotar las reservas de carácter legal o estatutario.

No obstante, la reducción obtenida no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa:

- A la reducción correspondiente a este incentivo.
- A la integración de los ajustes que recoge el apartado 12 del artículo 11 de la LIS (dotaciones de deterioro de créditos por insolvencias y dotaciones y aportaciones a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferido y que hayan superado el límite establecido en el artículo).
- A la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

2.8.2.3. Requisitos

La aplicación del régimen exige que se cumplan dos requisitos:

- 1.º Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- 2.º 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 mismo plazo de 5 años. No se entenderá que se ha dispuesto de la 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 de reestructuración.
 - c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el régimen dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento.

Se plantea la duda de si en el cómputo de fondos propios (al inicio y al final del ejercicio) se debe tener en cuenta o no la propia reserva de capitalización de ejercicios anteriores. Entendemos que:

- A la vista de que el artículo 25 de la LIS no excluye expresamente del cómputo de fondos propios la reserva de capitalización.
- Y que, además, para un caso similar el propio artículo 25 de la LIS excluye expresamente la reserva indisponible que se dote por reserva de nivelación en caso de empresas de reducida dimensión.

Debe tenerse en cuenta la reserva de capitalización de ejercicios anteriores para la cuantificación de los fondos propios.

En todo caso, se deberá estar a lo que señale la Dirección General de Tributos a este respecto.

EJEMPLO 7. Reserva de capitalización

Calcular la reserva de capitalización que puede aplicar la sociedad A si dispone de la siguiente estructura patrimonial en 2015 y 2016 y decide en todos los ejercicios llevar a reservas voluntarias todo el beneficio del ejercicio ajustándose a la normativa mercantil.

31-12-2015		31-12-2016	
Capital social	6.000	Capital social	7.000
			.../...
			.../...

.../...

31-12-2015		31-12-2016	
.../...			
Reservas	4.000	Reservas	6.700
Reserva legal	1.000	Reserva legal	1.300
Beneficio del ejercicio	3.000	Beneficio del ejercicio (BI)	3.500

Además, se tiene la siguiente información:

- En 2016 se ha realizado una ampliación de capital resultando la aportación de los socios 1.000 euros.
- Dentro de las partidas de reservas existentes en 2015 y 2016 se han incluido las dotaciones a reserva de capitalización de ejercicios anteriores para las que no ha vencido el plazo de los cinco años recogidos en la norma.
- El importe de la reserva legal a final de los ejercicios 2015 y 2016 ha sido 1.000 euros y 1.300 euros, respectivamente.

Solución

La reserva de capitalización se calcula como el 10 % del incremento de los fondos propios sin tener en cuenta:

- Las aportaciones de los socios.
- Ni la reserva legal.
- Ni los beneficios del ejercicio ni del ejercicio anterior.

Resultando el siguiente importe:

- a) Fondos propios a 31 de diciembre de 2015. El importe de los fondos propios a 31 de diciembre de 2015 a computar será:

Capital social	6.000
Reservas	4.000
Fondos propios a 31-12-2015	10.000

.../...

.../...

Para el cálculo:

- No se incluye la reserva legal.
- En principio, de acuerdo con nuestro punto de vista, se incluye como parte de las reservas el saldo de las reservas de capitalización.

b) Fondos propios a 31 de diciembre 2016: El importe de los fondos propios a 31 de diciembre de 2016 a computar será:

Capital social	6.000
Reservas	6.700
Fondos propios a 31-12-2016	12.700

Para el cálculo:

- No se incluye la aportación de socios en la ampliación de capital.
- No se incluye la reserva legal.
- En principio, de acuerdo con nuestro punto de vista, se incluye como parte de las reservas el saldo de las reservas de capitalización.

Por tanto:

Fondos propios a 31-12-2016	12.700
Fondos propios a 31-12-2015	10.000
Incremento fondos propios	2.700
Reserva de capitalización inicial	270
Límite reserva capitalización (10 % base imponible)	350
Reserva de capitalización	270
Base imponible previa	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible	3.230

2.8.3. Compensación de bases imponibles negativas

El artículo 26 de la LIS modifica sustancialmente el régimen de compensación de bases imponibles negativas fundamentalmente en dos aspectos:

- a) Limitación temporal. Se elimina el límite temporal que existía para la compensación de bases imponibles negativas. Por tanto, desaparece el plazo de 18 años existente anteriormente para compensar bases imponibles negativas.

La disposición transitoria vigésima primera de la LIS establece que:

«las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos impositivos siguientes.»

- b) Limitación cuantitativa. Se introduce una limitación cuantitativa para la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, aplicable a partir de 2016 como luego se verá. Con el nuevo régimen, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores podrán aplicarse con un límite de:
 - El 70 % de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.
 - En todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 de euros (o la parte proporcional si el periodo impositivo es inferior al año).

Dicho límite cuantitativo a la compensación de las bases imponibles negativas no resultará aplicable:

- En el periodo en el que se produzca la extinción de la entidad (salvo que la misma se produzca en el marco de una operación de reestructuración protegida).
- En el caso de entidades de nueva creación, en los tres primeros periodos impositivos en los que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.
- En el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe mínimo de 1.000.000 de euros anteriormente comentado.

Además, el apartado 7 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS señala:

«7. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el periodo 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 periodo. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.»

De acuerdo con el citado artículo, el límite establecido para la compensación de bases imponibles negativas (70 % de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización con un importe mínimo de 1.000.000 de €) no será de aplicación:

- A la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de la disposición transitoria decimosexta de la LIS,
- siempre que en el periodo impositivo en el que se pretende aplicar la base imponible negativa,
- se dedujeran deterioros por importe igual o superior al 90 % de los gastos deducibles en dicho periodo.

En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 (entendemos que vayan a ser objeto de aplicación), este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.

EJEMPLO 8. Límite base imponible negativa

La sociedad A arrastra unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 2.000.000 de euros.

Se pide calcular el importe máximo a aplicar en el ejercicio 2017 de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores sabiendo que:

.../...

.../...

- a) Obtuvo en 2017 una base imponible de 2.000.000 de euros y un ajuste por reserva de capitalización de 200.000 euros.
- b) Obtuvo en 2017 una base imponible de 1.000.000 de euros y un ajuste por reserva de capitalización de 100.000 euros.

Solución

- a) En 2017 el límite para aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores será de 1.400.000 euros (70 % de la base imponible positiva previa a la compensación y a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización).

Por tanto, la base imponible de 2017 será:

Base imponible inicial	2.000.000
Reserva de capitalización	- 200.000
BI después de aplicar reserva capitalización	1.800.000
Aplicación BIN ejercicios anteriores	- 1.400.000
Base imponible	400.000

- b) En 2017 el límite para aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores será de 700.000 euros (base imponible positiva previa a la compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización). No obstante, la norma establece un importe mínimo de 1.000.000 de euros, por tanto, en este caso no opera el límite del 70 %.

Por tanto, la base imponible de 2017 será:

Base imponible inicial	1.000.000
Reserva de capitalización	- 100.000
BI después de aplicar reserva de capitalización	900.000
Aplicación BIN ejercicios anteriores	- 900.000
Base imponible	0

Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasiinactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal. En particular señala la norma que no podrán ser objeto de compensación (anteriormente se preveía una reducción de las bases imponibles negativas a compensar en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición) las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa (igual que anteriormente).
- 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 periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa (igual que anteriormente).
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
 - 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. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas a la realizada con anterioridad.
 - Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS.
 - La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS (no haber presentado declaración por el IS en tres periodos impositivos consecutivos).

2.8.3.1. *Comprobación de las bases imponibles negativas*

La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para comprobarlas, que prescribirá a los 10 años a contar desde

el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá probar la existencia de las bases imponibles negativas así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Además, en cuanto al ámbito temporal de aplicación de la limitación de las facultades de comprobación de la Administración, señala la disposición adicional décima de la LIS que resultarán aplicables a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la LIS en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

En cuanto al régimen transitorio:

1. La disposición transitoria trigésima cuarta letra g) de la LIS señala que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2015:

- a) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de la LIS (70% de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización y, en todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 de euros, o la parte proporcional si el periodo impositivo es inferior al año).
- b) Continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores, y en particular las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas, de acuerdo con las cuales:
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 50% de su base imponible previa.
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 25% de su base imponible previa.
 - Dichas limitaciones no serán de aplicación al importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

2. La disposición transitoria trigésima sexta de la LIS, según redacción recogida en la Ley de Presupuestos para 2015, señala que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2016, el límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 de la LIS será del 60%, en los términos establecidos en el citado precepto.

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).