

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

(Segunda parte)

Joaquín Blasco Merino

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Como señalamos en la parte primera de este artículo, el objetivo del mismo es analizar, 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. Analizadas en la primera parte las principales modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la base imponible, examinamos ahora 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

(Second part)

Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

As notes in the first part of this article, the objective is analyze 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. Analyzed in the first part of the major innovations in the taxable event and the tax base, now we examine 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.

PRIMERA PARTE

Puede encontrar la primera parte de este estudio en *RCyT*. CEF, número 383, febrero 2015.

Sumario

3. Tipos de gravamen
4. Tratamiento de la doble imposición, interna e internacional. nuevo régimen de exención
 - 4.1. Dividendos y participaciones en beneficios
 - 4.2. Rentas generadas por establecimientos permanentes
 - 4.3. Rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones
 - 4.4. Rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones
 - 4.5. Deducción por doble imposición internacional
 - 4.6. Régimen transitorio aplicable a las deducciones por doble imposición
5. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
 - 5.1. Deducción por inversiones medioambientales
 - 5.2. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión de beneficios
 - 5.3. Deducción por gastos de formación profesional
 - 5.4. Deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica
 - 5.5. Deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales
 - 5.6. Deducciones por creación de empleo
 - 5.7. Normas comunes a las deducciones
 - 5.8. Régimen transitorio aplicable a las deducciones para incentivar determinadas actividades
 - 5.9. Cuadro resumen sobre la vigencia de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
6. Facultad de comprobación por la Administración tributaria
7. Pagos fraccionados
8. Regímenes especiales del impuesto
 - 8.1. Régimen especial de las empresas de reducida dimensión
 - 8.2. Régimen especial de consolidación fiscal
 - 8.3. Régimen aplicable a las operaciones de reestructuración
 - 8.4. Transparencia fiscal internacional
 - 8.5. Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE)
9. Entrada en vigor, régimen aplicable a 2015 y régimen transitorio
 - 9.1. Régimen aplicable a 2015
 - 9.2. Régimen transitorio

3. TIPOS DE GRAVAMEN

De acuerdo con el artículo 29 de la LIS, las modificaciones introducidas en materia de tipos de gravamen son las que se indican a continuación:

1. El tipo general de gravamen será del 25% (se reduce en cinco puntos, del 30% al 25%) y resultará de aplicación a las empresas de reducida dimensión, como luego se verá.
2. Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas (en los mismos términos que recogía el TRLIS) tributarán al 15% durante el primer periodo impositivo en el que se obtenga base imponible positiva y el inmediato siguiente, salvo que deban tributar a un tipo inferior (anteriormente al 15% los primeros 300.000 euros de base imponible y al 20% el exceso). No se aplicará este tipo reducido a las entidades que tengan la consideración de sociedad patrimonial según el artículo 5.2 de la LIS.
3. Se aplicará un tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos (tipo general).
4. Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extracooperativos (30%).
5. Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30% (manteniendo así las primeras el mismo tipo aplicable anteriormente).

En el resto de casos se mantiene el tipo existente en el TRLIS, sin materializarse cambio alguno.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE EN MATERIA DE TIPOS DE GRAVAMEN

Para el año 2015 la disposición transitoria trigésima cuarta letras i), j) y k) de la LIS señala que los tipos de gravamen aplicables serán los que se indican a continuación:

1. El tipo general de gravamen será del 28%.
2. Tributarán al tipo del 25%:
 - a) Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las mutuas colaboradoras de la Seguridad Social.
 - b) Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento.

3. TIPOS DE GRAVAMEN

De acuerdo con el artículo 29 de la LIS, las modificaciones introducidas en materia de tipos de gravamen son las que se indican a continuación:

1. El tipo general de gravamen será del 25% (se reduce en cinco puntos, del 30% al 25%) y resultará de aplicación a las empresas de reducida dimensión, como luego se verá.
2. Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas (en los mismos términos que recogía el TRLIS) tributarán al 15% durante el primer periodo impositivo en el que se obtenga base imponible positiva y el inmediato siguiente, salvo que deban tributar a un tipo inferior (anteriormente al 15% los primeros 300.000 euros de base imponible y al 20% el exceso). No se aplicará este tipo reducido a las entidades que tengan la consideración de sociedad patrimonial según el artículo 5.2 de la LIS.
3. Se aplicará un tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos (tipo general).
4. Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extracooperativos (30%).
5. Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30% (manteniendo así las primeras el mismo tipo aplicable anteriormente).

En el resto de casos se mantiene el tipo existente en el TRLIS, sin materializarse cambio alguno.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE EN MATERIA DE TIPOS DE GRAVAMEN

Para el año 2015 la disposición transitoria trigésima cuarta letras i), j) y k) de la LIS señala que los tipos de gravamen aplicables serán los que se indican a continuación:

1. El tipo general de gravamen será del 28%.
2. Tributarán al tipo del 25%:
 - a) Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las mutuas colaboradoras de la Seguridad Social.
 - b) Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento.

- c) Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30%.
 - d) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - e) Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
 - f) Los fondos de promoción de empleo.
 - g) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - h) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.
 - i) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
3. 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%.
 4. Las empresas de reducida dimensión tributarán con arreglo a la siguiente escala:
 - Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25%.
 - Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28%.
 5. Las microempresas (entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5.000.000 de euros, se mantenga la plantilla respecto a 2008 y la plantilla media de los trabajadores sea inferior a 25 empleados) tributarán al tipo de gravamen del 25%.

En resumen, los tipos de gravamen aplicables en los ejercicios 2014 y 2015 y posteriores serán los que se indican a continuación:

	2014	2015	2016
General	30 %	28 %	25 %
Entidades crédito	30 %	30 %	30 %
Hidrocarburos	35 %	33 %	30 %
Pymes	25 % 300.000 30 % resto	25 % 300.000 28 % resto	25 %
			.../...

	2014	2015	2016
.../...			
Microempresas	20 % 300.000 25 % resto	25 %	25 %
Nueva constitución	15 % 300.000 20 % resto	15 %	15 %
Resto no varían			

En cuanto al régimen transitorio relativo al tipo de gravamen aplicable, y su relación con regímenes tributarios especiales resulta relevante destacar la disposición transitoria vigésima segunda de la LIS que señala:

- Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimonovena del TRLIS.
- Las entidades acogidas a lo dispuesto en la disposición adicional decimosegunda del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 (tipo de gravamen reducido por mantenimiento de empleo), se regularán por lo en ella establecido, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

4. TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNA E INTERNACIONAL. NUEVO RÉGIMEN DE EXENCIÓN

Uno de los aspectos más novedosos de la LIS es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resultaba ineludible una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el IS, con dos objetivos fundamentales:

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

No se aplicará el régimen de exención:

- a) A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- b) A las rentas obtenidas por Agrupaciones de Interés Económico españolas y europeas, y por Uniones Temporales de Empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física.
- c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de la LIS.
- d) Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

El tratamiento de la doble imposición en la LIS se realiza a cuatro niveles distintos, en cuanto a la doble imposición interna y en un quinto en cuanto a la doble imposición internacional:

4.1. DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

El artículo 21 de la LIS incorpora un régimen de exención general aplicable tanto a las rentas provenientes de entidades residentes en España como a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención), cuando anteriormente solo se aplicaba a estas últimas.

Para la aplicación de la exención, serán necesarios dos requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación directa o indirecta sea de, al menos, un 5 % o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros.

La participación se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo (para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades del mismo grupo de sociedades).

Resulta relevante destacar que, a diferencia del TRLIS que permitía la aplicación de una deducción por doble imposición interna del 50%, para los dividendos o participaciones en beneficios de aquellas carteras cuyo porcentaje de participación fuera inferior al 5%, en la LIS no hay ningún tipo de mecanismo para evitar o ate-

nuar la doble imposición aplicable a los dividendos obtenidos de participaciones inferiores al citado umbral de participación significativa.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas en el contribuyente requerirá que el mismo tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los mismos requisitos. El porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo y formule cuentas anuales consolidadas.

La participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

Estos requisitos no resultarán de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada (como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores) sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

- b) En caso de entidades no residentes será necesario que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio IS y gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10 %. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

No se aplicará la exención respecto de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Se prevé la aplicación parcial del régimen de exención, de tal forma que, en el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios procedentes de dos o más entidades, pero que solo respecto de alguna de ellas cumpla los requisitos citados, la exención se referirá únicamente a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos correspondientes a las entidades respecto de las que se cumplen los requisitos.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS señala que el régimen de exención aplicable a los dividendos de participaciones de entidades residentes que regula el artículo 21.1 de la LIS será también aplicable para aquellas participaciones que se hubieran adquirido en periodos impositivos iniciados, en sede del transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Además, para dichas participaciones, se establecen dos especialidades:

1. La distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizada por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación.
2. Además, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:
 - a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su anterior transmisión, en la base imponible del IS tributando al tipo general, al 25%, al 40% o la tarifa de las empresas de reducida dimensión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en el artículo 30.5 del TRLIS.

Cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18% del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

- b) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con ocasión de su anterior transmisión, en la base imponible del IRPF, con anterioridad a 1 de enero de 2015.

La deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el IRPF corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

Estas deducciones serán de aplicación aun cuando la distribución de dividendos o la participación en beneficios no determinen ingreso en la base imponible del ahorro y se aplicarán parcialmente cuando la prueba a que se refiere este apartado tenga carácter parcial.

En caso de dividendos de entidades no residentes el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS recoge, casi de forma idéntica, el régimen aplicable a las participaciones en entidades residentes, exigiendo que se haya tributado en España por un importe equivalente al dividendo y permitiendo su aplicación conjunta con la deducción del artículo 32 de la LIS sujeta al límite previsto en el artículo 32.4 de la LIS.

4.2. RENTAS GENERADAS POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

En relación con las rentas generadas por establecimientos permanentes, el artículo 22 de la LIS mantiene el criterio establecido en el TRLIS por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que no permite integrar en la base imponible del impuesto las rentas negativas del establecimiento permanente hasta su transmisión o hasta que se produzca el cese en su actividad.

Para el caso de rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes, el citado artículo 22 de la LIS recoge el mismo criterio y los mismos requisitos que su artículo 21 para las entidades no residentes, es decir, que estarán exentas cuando el establecimiento permanente haya estado sujeto y no exento por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio IS y gravado a un tipo nominal de, al menos, el 10%.

Además se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS señala que en el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de la LIS o la deducción a que se refiere el artículo 31 de la LIS solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

4.3. RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

El artículo 21 de la LIS incorpora un régimen de exención aplicable a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los mismos requisitos establecidos para la exención de dividendos.

El requisito previsto en la letra a) (% de participación y/o del valor de adquisición de la inversión y tiempo de tenencia) deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión.

El requisito previsto en la letra b) (gravamen a un tipo mínimo nominal del 10% en el caso de entidades no residentes) deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. En el caso de que este requisito no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con la regla de proporcionalidad que se establece según:

- Se trate de incremento neto de beneficios no distribuidos (estará exenta la ganancia que se corresponda a los ejercicios en los que se cumplen los requisitos).

- O no se corresponda con incremento neto de beneficios no distribuidos (en cuyo caso estará exenta la parte proporcional en el tiempo calculada de forma lineal que se corresponda a los ejercicios en los que se cumplen los requisitos).

Se prevé igualmente la aplicación parcial del régimen de exención en el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o fondos propios de una entidad residente o no residente que, a su vez, participe en dos o más entidades, cuando solo respecto de alguna de ellas cumpla los requisitos exigidos.

EJEMPLO 9. Comparación régimen anterior

La sociedad A adquiere en 2010 el 10 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros de capital social.

- En el año 2014 vende su participación por 200.000 euros correspondiendo 40.000 euros al incremento neto de beneficios en los ejercicios de tenencia. Tributa en régimen general.
- La venta se produce en 2015 con las mismas circunstancias. Tributa en régimen general.

Solución

- La ganancia obtenida por la sociedad A será de 100.000 euros correspondiendo 40.000 euros al incremento neto de beneficios no distribuidos de la sociedad participada en el tiempo de tenencia de la participación.

De acuerdo con la normativa vigente en 2014 la sociedad A:

- Deberá integrar en la base imponible el importe de la ganancia, es decir, 100.000 euros.
- Tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición de plusvalías que recoge el artículo 30.5 del TRLIS en la parte correspondiente al incremento neto de beneficios no distribuidos de la sociedad participada en el tiempo de tenencia de la participación, 40.000 euros.

Por tanto:

Ganancia obtenida	100.000
Cuota íntegra	30.000
Deducción por doble imposición plusvalías	- 12.000
Tributación efectiva	18.000

.../...

.../...

- b) De acuerdo con el artículo 21 de la LIS, en 2015 la ganancia obtenida por la sociedad A estará exenta al cumplir el requisito de participación y de periodo de tenencia que recoge la norma.

Finalmente, se introducen nuevos supuestos de no aplicación o limitación de la exención.

En cuanto a los supuestos de no aplicación, señala la LIS que no se aplicará la exención:

- a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial o de Agrupación de Interés Económico española o europea, 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.

Cuando estas circunstancias se cumplan solo en alguno o algunos de los periodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas concernidas que proporcionalmente se corresponda con aquellos periodos impositivos.

- b) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de la LIS (transparencia fiscal internacional) siempre que, al menos, el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.

Lo dispuesto en estos dos supuestos resultará igualmente de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

En cuanto a los supuestos de limitación de la exención, señala el artículo 21 de la LIS:

- a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de reestructuración empresarial y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del IRPF o del IRNR, derivadas de:

- 1.º La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de tenencia de participación y, total o parcialmente, al menos en algún ejercicio, el requisito de gravamen.

- 2.º La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS.

El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del periodo impositivo.

En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo la renta diferida con ocasión de la operación de reestructuración, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS.

- b) En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la exención se limitará al exceso sobre el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la base imponible.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado primero de la disposición transitoria decimoviena de la LIS recoge la misma norma que en el ámbito de la exención por doble imposición internacional recogía el artículo 21.2 b) del TRLIS, es decir, que:

«En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta ley.»

Esta norma tiene por objeto recuperar o reintegrar las correcciones de valor que hayan sufrido las participaciones, que se realizaron con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que fueron fiscalmente deducibles, cuando se transmita la participación obteniéndose una plusvalía exenta.

4.4. RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

En caso de rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones la LIS incorpora las siguientes normas:

- a) Con carácter general, las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones tienen la consideración de deducibles fiscalmente.

- b) De forma similar al régimen establecido en la normativa anterior por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, el artículo 21.7 y el apartado segundo de la disposición transitoria decimonovena de la LIS señalan que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del periodo impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios:
- No hayan minorado el valor de adquisición.
 - Y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención de dividendos o en su caso a la deducción por doble imposición interna prevista en el apartado 2 del artículo 30 del TRLIS.
- c) De acuerdo con el artículo 21.7 de la LIS, el importe de la renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del mismo grupo de sociedades se minorará:
- En el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente,
 - y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

EJEMPLO 10. Minoración de renta negativa por ganancia exenta intragrupo precedente

La sociedad A adquiere en 2015 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros.

A finales del ejercicio 2016 percibe un dividendo de la sociedad B por importe de 10.000 euros.

En el ejercicio 2017 la sociedad A transmite la participación de la sociedad B a una sociedad C de su mismo grupo por 150.000 euros. Esta ganancia se declara exenta.

En el ejercicio 2018 la sociedad C transmite la participación de la sociedad B por importe de 70.000 euros.

Solución

En el ejercicio 2017 la sociedad A transmite la participación en la sociedad B por importe de 150.000 euros. La ganancia inicial es de 50.000 euros pero se declara exenta por aplicación del artículo 21 de la LIS.

Por tanto, en 2017 no se integra en la base imponible cantidad alguna.

En el ejercicio 2018 la sociedad C transmite la participación en la sociedad B obteniendo una pérdida de 80.000 euros.

.../...

.../...

Dicha pérdida, de acuerdo con el artículo 21.7 de la LIS, deberá minorarse con el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente (de la sociedad A a la sociedad B) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

Es decir, el importe de la pérdida a imputar por la sociedad A será de 20.000 euros de acuerdo con el siguiente cálculo:

Pérdida obtenida por la sociedad C	70.000
Ganancia previa obtenida por la sociedad A	- 50.000
Pérdida a declarar por la sociedad C	20.000

EJEMPLO 11. Combinado de imputación temporal de pérdidas y minoración de renta negativa por ganancia exenta intragrupo precedente

La sociedad F adquiere en 2015 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 80.000 euros.

La sociedad F vende a la sociedad A en 2016 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros. Dicha operación se declara exenta.

A finales del ejercicio 2017 la sociedad A percibe un dividendo de la sociedad B por importe de 10.000 euros.

En el ejercicio 2018 transmite la participación de la sociedad B a una sociedad C de su mismo grupo por 50.000 euros.

En el ejercicio 2019 la sociedad C transmite la participación de la sociedad B por importe de 65.000 euros.

Solución

En 2016 la sociedad F vende a la sociedad A el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros. Obtiene una ganancia de 20.000 euros que se declara exenta por aplicación del artículo 21 de la LIS.

En el ejercicio 2017 el dividendo percibido por la sociedad A está exento, puesto que cumple los requisitos de participación y permanencia que regula la norma.

En el ejercicio 2018 la sociedad A transmite la participación en la sociedad B por importe de 50.000 euros. La pérdida inicial es de 50.000 euros, pero:

.../...

.../...

- Esta cuantía debe minorarse en el importe de los dividendos exentos percibidos desde 2009, en este caso 10.000 euros, por lo que la pérdida a computar será de 40.000 euros.
- Y además al haberse transmitido a una empresa del grupo, y de acuerdo con las normas de imputación temporal del artículo 11.10 de la LIS, deberá integrarse en la base imponible cuando se transmita a un tercero o la entidad adquirente o la transmitente salgan del grupo.

Por tanto, en 2018 no se integra en la base imponible cantidad alguna.

En el ejercicio 2019 la sociedad C transmite la participación en la sociedad B obteniendo una ganancia de 20.000 euros. Dicha ganancia está exenta puesto que cumple los requisitos de participación y permanencia que regula la norma.

Además, en el ejercicio 2018 la sociedad A podrá imputar la pérdida de 40.000 euros que tenía diferida por la venta de las participaciones en 2017. Sin embargo, esta pérdida deberá minorarse:

- En el importe de la renta positiva de 15.000 euros obtenida en la transmisión posterior (de la sociedad C a un tercero) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención por aplicación del artículo 11.10 de la LIS.
- En el importe de la renta positiva de 20.000 euros obtenida en la transmisión intra-grupo precedente (de la sociedad F a la sociedad A) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención por aplicación del artículo 21.7 de la LIS.

Es decir, el importe de la pérdida a imputar por la sociedad A será de 5.000 euros. En realidad, este importe coincide con la renta global obtenida por el grupo:

Precio de venta de la sociedad C	65.000
Precio de compra de la sociedad F	- 80.000
Dividendo obtenido por la sociedad A	+ 10.000
Renta global obtenida por el grupo	- 5.000

4.5. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Aparte de las modificaciones ya reseñadas en relación con la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (y las reglas similares para rentas procedentes de establecimientos permanentes), se contemplan las novedades que se exponen a continuación.

En relación con las rentas obtenidas en el exterior que han sido objeto de gravamen fuera de España, el artículo 31 de la LIS mantiene el criterio de permitir la deducción del importe menor entre:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, sin que el mismo pueda exceder del impuesto que corresponda según el Convenio de doble imposición suscrito con el Estado en cuestión, si lo hubiera.
- El impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español.

Como principal novedad respecto al tratamiento anterior, se establece la deducibilidad del exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido por exceder de los límites señalados anteriormente, siempre que las rentas gravadas deriven de la realización de actividades económicas en el extranjero.

Respecto de los dividendos y participaciones en beneficios recibidos del exterior, como régimen alternativo al de exención, el artículo 32 de la LIS permite deducir de la cuota del IS el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, incluyendo el impuesto subyacente soportado por las entidades participadas de cualquier nivel.

Para poder aplicar esta deducción se exigen los mismos requisitos de porcentaje y/o del valor de adquisición de la inversión en la entidad participada y periodo de tenencia de la participación que en el régimen de exención:

- Al menos un 5% de participación directa o indirecta o, alternativamente, un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.
- Y, en ambos casos, un periodo de tenencia de al menos un año con posibilidad de completarlo tras la percepción del dividendo (para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades del mismo grupo de sociedades).

El importe de esta deducción (art. 32 de la LIS) junto con la del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (art. 31 de la LIS) no podrá exceder del impuesto que hubiera correspondido pagar en España sobre dichas rentas.

A diferencia de lo establecido en el caso del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (en cuanto que corresponde a la realización de actividades económicas en el extranjero), el exceso del impuesto satisfecho por las entidades participadas no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el impuesto.

4.5.1. Comprobación de la deducción por doble imposición internacional

La traslación de la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra, para su aplicación en ejercicios posteriores, resulta ilimitada temporalmente, cuando en el TRLIS se acotaba a los periodos impositivos que concluyeran en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La extensión por tiempo ilimitado del plazo de traslación de la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra, se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para su comprobación, 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 que las deducciones cuya aplicación pretende resultan procedentes, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

4.6. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

La disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a la deducción para evitar la doble imposición señalando:

- Que las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32 del TRLIS, según redacción vigente en los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta ley,
- así como aquellas deducciones generadas por aplicación de la propia disposición transitoria vigésima tercera de la LIS,
- no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes sin límite temporal alguno.

Además, señala que el importe de las deducciones citadas se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el periodo impositivo en que las mismas se apliquen.

5. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

El régimen de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades sufre importantes modificaciones que pasamos a analizar:

5.1. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

Desaparece la deducción por inversiones medioambientales que anteriormente se regulaban en el artículo 39 del TRLIS.

5.2. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS) y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS). En sustitución de ambos incentivos se establece el nuevo incentivo fiscal denominado «reserva de capitalización», anteriormente comentado, y que opera en la base imponible.

5.3. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

Se elimina la deducción por gastos de formación profesional (art. 40 del TRLIS), aplicable transitoriamente hasta 2014 exclusivamente en relación con los gastos incurridos para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías.

5.4. DEDUCCIÓN POR INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Se mantiene la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica. El artículo 35 de la LIS modifica los porcentajes de deducción y demás límites resultando de aplicación los siguientes:

- Gasto del ejercicio: 25 %.
- Exceso gasto media dos ejercicios anteriores: 42 %.
- Gasto personal investigador: 17 %.
- Inversiones de elementos afectos a investigación, desarrollo e innovación tecnológica: 8 %.
- Innovación tecnológica: 12 %.

- Se añaden al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos.
- Se excluye expresamente del concepto de I+D las actualizaciones menores del *software*.
- A diferencia de la normativa actual en la que la minoración era del 65 %, la base de deducción se minora en el importe «íntegro» de las subvenciones.

En cuanto al mecanismo de monetización previsto en relación con la deducción por I+D+i, el artículo 39.1 de la LIS prevé una mejora cuantitativa al disponer que, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del periodo impositivo superen el 10% del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la cuantía que puede aplicarse o abonarse fuera de límites, con un descuento del 20 %, se verá incrementada en 2.000.000 de euros, adicionales a los 3.000.000 de euros previstos con carácter general.

5.5. DEDUCCIONES POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATográficas, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES

El artículo 36 de la LIS mantiene la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, introduciendo ciertas modificaciones, e introduce dos incentivos adicionales.

En primer lugar, el artículo 36.1 de la LIS, en relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, incrementa el porcentaje de deducción hasta el 20 % para el primer millón de euros. Si la base de deducción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción al 18 %.

Por otro lado, se establece que la base de la deducción, que está constituida por el coste total de la producción más los gastos para la obtención de copias y los de publicidad y promoción a cargo del productor (con el límite para estas dos últimas partidas del 40 % de los costes de producción) minorados en el importe de las subvenciones percibidas, deberá corresponderse, al menos en un 50 %, con gastos realizados en territorio español. Introduciéndose a la vez ciertos requisitos adicionales para garantizar que la aplicación del incentivo se circunscribe a producciones realizadas sustancialmente en España.

Además, el importe de esta deducción no podrá ser superior a 3.000.000 de euros, sin que, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, pueda superar el 50 % del coste de producción.

Desaparece la figura del coproductor financiero que establecía la anterior normativa.

En segundo lugar, el artículo 36.2 de la LIS establece una deducción, para las grandes producciones internacionales, del 15 % de los gastos realizados en territorio español, siempre que sean, al menos, de 1.000.000 de euros, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos, incurridos en territorio español, en cuanto que estén directamente relacionados con la producción:

- Gastos del personal creativo con residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.
- Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros, por cada producción realizada, ni, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, superar el 50% del coste de producción.

Además, con el objeto de garantizar la efectividad de esta deducción, el artículo 39.3 de la LIS establece un mecanismo de monetización similar al previsto para la deducción por I+D+i disponiendo que, en el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración por el impuesto.

En tercer lugar, el artículo 36.3 de la LIS establece una deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, para cuya aplicación es necesario haber obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, así como destinar al menos el 50% de los beneficios a la realización de actividades que den también derecho a la deducción, en los cuatro ejercicios siguientes.

La deducción será:

- Del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional,
- minorados por el importe de las subvenciones recibidas para su realización,
- con un límite de 500.000 euros por periodo y contribuyente.

El importe de la deducción y las subvenciones recibidas no podrán exceder el 80% de los gastos anteriormente señalados.

5.6. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO

Los artículos 37 y 38 de la LIS mantienen la deducción por creación de empleo (a través de contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores) y la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

En relación con la deducción por creación de empleo del artículo 37 de la LIS (a través de contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores) resulta relevante comprobar que se mantiene la aplicación de la deducción en caso de contratos a tiempo parcial que se introdujo en 2014. Para ello se incorpora un apartado 4 al artículo 37 de la LIS que señala:

«En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.»

5.7. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES

Se mantiene invariable el plazo de traslación de las deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota íntegra (15 años con carácter general y 18 años para deducción por I+D y se establecen los coeficientes del 25 % y del 50 % sobre la cuota íntegra para determinar el límite de aplicación de las deducciones en un periodo impositivo.

Por otro lado, tal y como se ha explicado anteriormente, la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS establece dos nuevas deducciones en la cuota íntegra relativas al régimen de reversión de determinadas medidas temporales:

- Limitación a las amortizaciones establecidas 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 y 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 y 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 por este impuesto y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en periodos impositivos siguientes, sin límite temporal.

Entendemos que estas dos deducciones no estarán sujetas al límite del 25 % y del 50 % sobre la cuota íntegra a que nos hemos referido en este apartado por no tratarse específicamente de «deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades» reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la LIS.

El establecimiento de un plazo de traslación de las deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota íntegra más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para su comprobación, 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 acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

5.8. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

La disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS señala que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho periodo impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de la LIS.

En particular, las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17% establecidos en el artículo 42.1 del TRLIS serán, respectivamente, del 10 y del 15%, cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes serán, respectivamente, del 7 y del 12% cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Además, el límite establecido en el referido artículo 39 de la LIS se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

5.9. CUADRO RESUMEN SOBRE LA VIGENCIA DE LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Deducciones de la cuota	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gastos de I+D (art. 35.1 TRLIS y LIS)	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %
Personal investigador (art. 35.1 TRLIS y LIS)	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %
Inversiones en I+D (art. 35.1 TRLIS y LIS)	8 %	8 %	8 %	8 %	8 %	8 %
Innovación tecnológica (art. 35.2 TRLIS y LIS)	8 %	8 % 12 % ⁽¹⁾	12 %	12 %	12 %	12 %
Tecnologías de información y comunicación (art. 36 TRLIS)	3 %	-	-	-	-	-
Actividad exportadora (art. 37 TRLIS)	3 %	-	-	-	-	-
Inversión de beneficios (art. 37 nuevo TRLIS) ⁽²⁾	-	-	-	10 % – 5 %	10 % – 5 %	-
Inversión en bienes de interés cultural (art. 38.1 TRLIS)	8 %	6 %	4 %	2 %	-	-
Producciones cinematográficas (art. 38.2 TRLIS y 36.1 LIS)	18 %	18 %	18 % ⁽³⁾	18 % ⁽³⁾	18 % ⁽³⁾	18 % – 20 %
Coproducción financiera (art. 38.2 TRLIS)	5 %	5 %	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾	-
Producciones cinematográficas internacionales (art. 36.2 LIS)	-	-	-	-	-	15 %
Espectáculos en vivo (art. 36.3 LIS)	-	-	-	-	-	20 %
Edición de libros (art. 38.3 TRLIS)	3 %	2 %	2 %	1 %	-	-
Sistemas de navegación y localización de vehículos (art. 38.4 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
						.../...

Deducciones de la cuota	2010	2011	2012	2013	2014	2015
.../...						
Adaptación de vehículos para discapacitados (art. 38.5 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Guarderías para hijos de trabajadores (art. 38.6 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS)	2 %	2 % 8 % ⁽⁴⁾	8 %	8 %	8 %	-
Vehículos de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS)	3 %	-	-	-	-	-
Aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Formación profesional (art. 40 TRLIS)	1 % 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	-
Trabajadores con discapacidad (art. 41 TRLIS y 38 LIS)	6.000	6.000	6.000	9.000 12.000 ⁽⁶⁾	9.000 12.000 ⁽⁶⁾	9.000 12.000 ⁽⁶⁾
Reinversión de beneficios extraordinarios (tipo gravamen general) (art. 42 TRLIS)	12 %	12 %	12 %	12 %	12 %	-
Aportaciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos (art. 43 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Deducción por creación de empleo (art. 43 TRLIS y 37 LIS) ⁽⁷⁾	-	-	-	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾

(1) Aplicable a las actividades de innovación tecnológica realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).

(2) Deducción introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 37 del TRLIS, aplicable en el ámbito de las empresas de reducida dimensión.

(3) Prorrogado con carácter indefinido (RDL 8/2011, Ley 2/2012, de 29 de junio, Ley 17/2012, de 27 de diciembre y Ley 16/2013, de 29 de octubre).

(4) Aplicable a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).

(5) Aplicable solo a los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación realizadas en 2011, 2012, 2013 y 2014 (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, RDL 20/2011, Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre).

(6) Modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 41 del TRLIS.

(7) Deducción introducida por la Ley 3/2012, de 6 de junio, que da nueva redacción al artículo 43 del TRLIS. 50 % de la prestación por desempleo. A partir de 2014, deducción proporcional a la jornada contratada.

6. FACULTAD DE COMPROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una de las modificaciones más significativas introducidas por la LIS es la relativa a la limitación del alcance temporal de las facultades de comprobación de la Administración tributaria, en relación con los ejercicios prescritos, en el triple ámbito de las bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición y deducciones por la realización de determinadas actividades.

A este respecto, destacar como la LIS refrenda el criterio, ya consolidado por la doctrina y la jurisprudencia, de que las facultades de comprobación de la Administración tributaria no prescriben, al señalar en su exposición de motivos:

«Adicionalmente, 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, a un periodo de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada.»

Con lo que indirectamente está reconociendo la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación de la Administración.

Adicionalmente, este criterio tiene también su refrendo en el Anteproyecto de reforma de la LGT, en cuya exposición de motivos se indica lo siguiente:

«La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. [Sentencias de 4 de noviembre de 2013 –rec. núm. 3262/2012 (NFJ052680)– y de 6 de marzo de 2014 –rec. núm. 2171/2012 (NFJ053959)–. Sentencia de 4 de julio de 2014 –rec. núm. 581/2013 (NFJ054784)– en sentido contrario, aunque de precedentes distintos].

Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo.

Se aclara igualmente que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son los generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de estos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de

otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación, la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.»

Con esta finalidad, el citado Anteproyecto de reforma de la LGT propone las siguientes modificaciones:

- a) Introducir un nuevo artículo 66 bis de la LGT: «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar».

«No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley.»

- b) Dar nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT: «Potestades y funciones de comprobación e investigación».

«1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables, a cuyo efecto dicha comprobación e investigación se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó.»

- c) Dar nueva redacción al apartado 5 del artículo 106 de la LGT: «Normas sobre medios y valoración de la prueba».

«5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, a efectos de la acreditación de que aquellas resultan procedentes y de su cuantía, resultarán de aplicación los medios de prueba a que se refiere el apartado 1, debiéndose aportar, en todo caso, las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las mismas.»

Es decir, para comprobar la procedencia de su compensación o deducción se tendrán en cuenta y serán de aplicación los medios de prueba generales y además, en todo caso, deberán aportarse las liquidaciones o autoliquidaciones originarias donde se hicieron constar las mismas.

Esto no obstante, tal y como se ha comentado en apartados precedentes, en tres casos concretos, bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición y deducciones por la realización de determinadas actividades, se establece en la LIS que el derecho de la Administración para comprobar 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 acreditar que las bases imponibles negativas y las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, 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.

De acuerdo con la nueva regulación se mantiene el régimen vigente de comprobación de bases imponibles negativas o deducciones procedentes de ejercicios prescritos para los 10 años siguientes a su acreditación. Una vez transcurrido ese plazo, bastará con aportar la declaración del impuesto, la contabilidad y la acreditación de haberla depositado en el Registro Mercantil para su aplicación.

Por otro lado, el artículo 120.2 de la LIS señala que la Administración tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

Por último, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

7. PAGOS FRACCIONADOS

Los pagos fraccionados a cuenta del IS han de realizarse en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año y deben calcularse, como sabemos, según una doble modalidad:

- A) Modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido (art. 40.2 de la LIS).

En la modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra (minorada en las deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes) del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre, el porcentaje a aplicar sobre la base es del 18%.

- B) Modalidad que parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses del periodo impositivo (art. 40.3 de la LIS).

Para la modalidad que parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio, el porcentaje para el pago fraccionado será los 5/7 del tipo de gravamen, redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

No obstante, en relación a 2015 y teniendo en cuenta el tipo de gravamen aplicable en ese ejercicio y el contenido de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS, el tipo aplicable a los pagos fraccionados que deban calcularse por el «método de la base» será el siguiente (considerando la reducción del tipo impositivo general del 30% al 28%):

- Con carácter general, el 20% (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 21% en este caso.
- Para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado los 6.000.000 de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015:
 - 20% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 21% en este caso.
 - 21% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros (15/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 23% en este caso.
 - 24% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros (17/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 26% en este caso.
 - 27% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 60 millones de euros (19/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 29% en este caso.

deado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 29% en este caso.

Además, señala la misma disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS que en la determinación de los pagos fraccionados que se realicen por la modalidad de la base (art. 40.3 de la LIS):

- Se integrará en la base imponible del periodo respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado, el 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de la LIS.
- Se integrará en el correspondiente pago fraccionado, el 100% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de la LIS.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el tipo general del pago fraccionado en el «método de la base» será el 17% (5/7 del tipo de gravamen general del IS del 25% redondeado por defecto).

Importe mínimo de los pagos fraccionados para grandes empresas

Para el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS mantiene la exigencia de un pago fraccionado mínimo para grandes empresas.

Así, la cuantía de los pagos fraccionados, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocio en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea, al menos, de 20 millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al importe que resulte de aplicar al saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo (sin minorar, por tanto, el resultado contable en las bases imponibles negativas pendientes de aplicar), los porcentajes que se indican a continuación, minorado exclusivamente los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo periodo impositivo:

- 12%, con carácter general.
- 6%, para aquellas entidades en las que al menos el 85% de los ingresos de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones de los artículos 21 y 22 de la LIS.

A los efectos del cálculo del saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, queda excluido del mismo el importe que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del periodo impositivo.

Además, se excluye a determinadas entidades de la obligación de realizar este pago fraccionado mínimo. En concreto, no les resulta de aplicación esta regla del importe mínimo de los pagos fraccionados:

- A las entidades a las que les sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- A las entidades que tributan al 1% o al 0% de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LIS.
- A las entidades referidas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

8. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO

Destaca en primer lugar el artículo 42 de la LIS, en el que se recoge una definición y las reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales, en los siguientes términos:

«1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta ley, que tendrán carácter supletorio.»

Por lo demás, comentamos a continuación de manera sucinta las principales modificaciones introducidas por la LIS en materia de regímenes especiales.

8.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Las modificaciones introducidas en relación con los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión son las que se indican a continuación:

- a) Los incentivos contemplados no resultan aplicables a las entidades que tengan la consideración de patrimoniales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 de la LIS.

- b) Se elimina la escala reducida de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, pasando a tributar al tipo general del 25 %.
- c) Desaparece el beneficio de libertad de amortización de inversiones de escaso valor. No obstante, recordar que el artículo 12.3 c) de la LIS contiene una norma similar aplicable con carácter general.
- d) Desaparece la amortización acelerada de bienes objeto de reinversión, que podrá seguir aplicándose en el régimen transitorio, según la disposición transitoria vigésima octava de la LIS.
- e) En relación con la cuantificación de la cifra de negocio a los efectos de aplicación del régimen señala el artículo 101.3 de la LIS que en caso de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Esta nueva redacción viene a modificar el criterio mantenido por el TEAC en Resolución de 5 de septiembre de 2013 que consideraba, para la normativa en vigor en 2014, que «la eliminación de las operaciones intragrupo para determinar el importe neto de cifra de negocios del conjunto de las entidades que lo integran, carece de fundamentación en la normativa aplicable».

8.1.1. Reserva de nivelación de bases imponibles

La modificación más importante en el ámbito de las entidades de reducida dimensión viene determinada, sin duda, porque la LIS no contempla para estas sociedades una escala de gravamen reducida como se les aplicaba con anterioridad a la reforma. En compensación, el artículo 105 de la LIS establece la denominada «reserva de nivelación de bases imponibles».

Ámbito subjetivo de aplicación de la reserva de nivelación.

Podrán aplicar este beneficio las entidades:

- Que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS en el periodo impositivo (entidad de reducida dimensión).
- Y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS.

En relación a este beneficio se plantea la misma incertidumbre que para la reserva de capitalización en cuanto a su aplicación en 2015 o no, anteriormente comentada en relación con este último incentivo fiscal. En nuestra opinión, y a la espera del pronunciamiento de la Dirección Ge-

neral de Tributos, parece razonable que el ajuste por reserva de nivelación de bases imponibles negativas tenga el mismo tratamiento que el ajuste por reserva de capitalización, y por tanto, se aplique de manera inmediata.

8.1.2. Contenido del beneficio

Los contribuyentes a los que sea de aplicación el régimen podrán reducir la base imponible positiva hasta en el 10% de su importe con el límite de 1.000.000 de euros (si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000 de euros por la proporción).

Los importes minorados de la base imponible se adiciónarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adiciónará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo de 5 años.

La minoración de la base imponible se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados.

8.1.3. Requisitos

El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en la base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

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

Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el régimen dará lugar a la integración en la cuota íntegra del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de la cuota correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 %, y de los intereses de demora.

EJEMPLO 12. Reserva de nivelación

La sociedad A obtuvo en el año 2014 una base imponible positiva de 100.000 euros pudiendo tributar en el régimen de entidades de reducida dimensión. Comparar la tributación que corresponde a la entidad si hubiese tributado en 2015 (sin tener en cuenta el tipo de gravamen en régimen transitorio).

Solución

Norma anterior / año 2014

Base imponible	100.000
Cuota íntegra (25 %)	25.000

Norma actual / año 2015

Base imponible previa	100.000
Reserva nivelación	10.000
Base imponible	90.000
Cuota íntegra (25 %)	22.500

Esto supone una tributación efectiva en el año 2015 al 22,5 %.

Si en el año 1 a 5 obtiene una base imponible negativa por valor de - 10.000 euros, se «compensa» con los 10.000 euros del año 2015. En la práctica, se trata de una compensación anticipada de bases imponibles negativas futuras.

Si en esos 5 años no ha obtenido bases imponibles negativas, en la declaración del año 2019 se integran 10.000 euros en la base imponible tributando en ese momento $10.000 \times 0,25 = 2.500$.

EJEMPLO 13. Reserva capitalización + reserva nivelación

Calcular la base imponible a declarar en 2016 de la sociedad A (ejemplo reserva de capitalización) si tiene la consideración de entidad de reducida dimensión, 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 legislación mercantil.

31-12-2015		31-12-2016	
Capital social	6.000	Capital social	7.000
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 donaciones a reserva de capitalización de ejercicios anteriores para las que no ha vencido el plazo de los 5 años recogidos en la norma.
- El importe de la reserva legal a final de los ejercicios 2015 y 2016 ha sido de 1.000 euros y 1.300 euros, respectivamente.

Tal y como se ha señalado anteriormente, el importe de la reserva de capitalización en 2016 era 270 por lo que la base imponible de la entidad en 2016 una vez aplicada la misma resulta la siguiente:

Base imponible previa	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible	3.230

Sobre esta cuantía la sociedad podrá aplicar la reserva de nivelación que se cuantifica en el 10 % de la base imponible con el límite de 1.000.000 de euros. En este caso:

.../...

.../...

Base imponible inicial	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible previa	3.230
Reserva de nivelación	323
Base imponible	2.907

Esto supone una tributación efectiva en el año 2016 al 20,76 %.

Además, estará obligada a constituir dos reservas indisponibles por los siguientes importes:

Reserva de capitalización	270
Reserva de nivelación	323

Se plantean varias dudas en la aplicación de la reserva de nivelación:

- En primer lugar se plantea la duda del orden de aplicación entre la reserva de nivelación y la reserva de capitalización, es decir, si es posible aplicar en primer lugar la reserva de nivelación y con posterioridad la de capitalización. La norma no lo especifica pero a la vista de que la reserva de nivelación permite minorar la «base imponible positiva» sin establecer ningún requisito sobre ella (como sucede en la reserva de capitalización) parece estar refiriéndose a la base imponible positiva a declarar, es decir, una vez aplicada la reserva de capitalización. En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.
- En segundo lugar se plantea la duda de cómo se cuantifica la reserva de nivelación en caso de existir bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicación. En nuestra opinión, con el término «base imponible positiva» sin establecer ningún requisito sobre ella (como sucede en la reserva de capitalización) parece estar refiriéndose a la base imponible positiva a declarar, es decir, una vez aplicada la reserva de capitalización y la compensación de bases imponibles negativas. En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.

8.2. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

De acuerdo con el artículo 58 de la LIS la principal diferencia respecto de la regulación anterior se centra en el perímetro del grupo de consolidación, en el que se pretende:

- Que se incluyan, como regla general, todas aquellas sociedades españolas sobre las que se tenga al menos un 75% de participación (70% si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado secundario) y los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo, sin que se vea condicionada por su configuración societaria (por ejemplo, sociedad española participada al 100% por una entidad alemana que tiene a su vez un establecimiento permanente en España, con la nueva configuración podrán formar grupo de consolidación la sociedad española y el establecimiento permanente de la sociedad alemana).
- Y que se excluya a las entidades no residentes en territorio español (sin perjuicio de que sigue manteniéndose que los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no residan en paraísos fiscales sí podrán ser consideradas entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo).

Además, el artículo 58 de la LIS establece que cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al IS español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos para considerarse como tal recogidos en el apartado 3 del citado artículo.

Se prevé, cumpliéndose los restantes requisitos para ello, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo impositivo diferente, siempre que así se opte para todas ellas. En ese caso, el grupo tributará en su conjunto al tipo del 30%.

En cuanto a la determinación de la base imponible del grupo, el artículo 62 de la LIS incluye algunos cambios puntuales tendentes a perfeccionar el régimen, considerando el grupo como una única entidad.

En particular, la base imponible del grupo se conformará por los siguientes elementos:

- Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.
- Las eliminaciones.
- Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización que se referirá al grupo fiscal.
- Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70% del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en los puntos anteriores.

- La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas derivadas de la incorporación de entidades al grupo fiscal.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

La base imponible individual correspondiente a las entidades integrantes del grupo fiscal se determinará de acuerdo con el artículo 63 de la LIS con las reglas generales previstas en la LIS, con las siguientes especialidades:

- a) El límite establecido en la LIS en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal.
- b) No se incluirán en las bases imponibles individuales:
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
 - Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS.
 - La compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación.

8.3. RÉGIMEN APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Apuntamos someramente las cuatro modificaciones sustanciales contempladas:

- De acuerdo con el artículo 89 de la LIS se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.
- Como consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión.
- Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad. De esta manera, las bases imponibles negativas acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.
- Se regula expresamente la aplicación parcial del régimen, circunscribiendo las regularizaciones que pudieran derivarse de eventuales incumplimientos al ámbito de la ventaja fiscal obtenida que se considera impropcedente.

8.4. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En líneas generales, sigue el mismo tratamiento que el existente en la actualidad si bien se incorpora un nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de la renta positiva obtenida por la filial no residente.

Partiendo de los requisitos de participación mínima y tributación máxima (50 % de participación conjuntamente con personas o entidades vinculadas y tributación inferior al 75 % del impuesto español), conforme se dispone en el artículo 100 de la LIS, se deberán imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios, cuando la misma no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Como excepción:

- Se excluye de su ámbito de aplicación las rentas típicamente obtenidas por sociedades *holding* (dividendos o participaciones en beneficios y transmisión de participaciones) que se rigen por norma específica. En particular, señala el apartado 4 del artículo 100 de la LIS, que estas rentas no se imputarán cuando se ostente al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posea el mismo durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una entidad patrimonial en el sentido del artículo 5.2 de la LIS.

En el supuesto de que formen parte del mismo grupo de sociedades, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

- No se producirá la imputación señalada en aquellos casos en que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en otra entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, o bien que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

Para el supuesto de que existan esos medios materiales y personales para la realización de las actividades, se imputarán únicamente las rentas que provengan de determinadas fuentes, en línea con el mecanismo de la transparencia fiscal internacional, aunque se han incluido pequeñas modificaciones respecto del régimen del TRLIS.

Se elimina el supuesto de no imputación cuando la suma de las rentas sea inferior al 4 % de los ingresos totales de la entidad no residente, así como la posibilidad de medir el límite que permanecería vigente (15 % de la renta total) a nivel del grupo de sociedades.

En relación con las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, se especifica que a estas rentas no les será de aplicación la excepción de no integración en la base imponible cuando las mismas no superen el 15% de la renta total de la entidad no residente.

Para el cómputo de la renta derivada de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales se considerará que 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.

8.5. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ETVE)

Destacan dos modificaciones en este régimen especial, aparte de la necesaria adaptación del régimen al nuevo escenario en el que están exentos también los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de entidades residentes si cumplen determinados requisitos.

La primera es la elevación a 20 millones de euros el importe mínimo de la inversión para acceder a este régimen cuando no se dispone del 5% de participación mínima. El nuevo límite no resultará de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo existente hasta ahora de 6.000.000 de euros.

La segunda es la corrección del tratamiento de los dividendos percibidos de las ETVE por las personas físicas residentes en España, que se incorporarán en su IRPF como «rentas del ahorro» (en el TRLIS dichos dividendos se integran en la base general del IRPF).

9. ENTRADA EN VIGOR, RÉGIMEN APLICABLE A 2015 Y RÉGIMEN TRANSITORIO

Las modificaciones introducidas por la LIS entrarán en vigor con carácter general el 1 de enero de 2015.

9.1. RÉGIMEN APLICABLE A 2015

No obstante, además de todo lo señalado anteriormente, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS recoge que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2015 se aplicarán las siguientes especialidades:

- 1.^a Con carácter general, durante el periodo 2015 continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores. Además de las citadas anteriormente resulta de interés la regla especial de aplicación temporal del régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero. En particular, no será exigible el requisito del apartado 4 del artículo 106 de la LIS (recuperación de coste anual constante o creciente) y será necesario que el importe anual de la parte de esas cuotas en el periodo no podrá exceder del 50% del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10% de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- 2.^a El porcentaje de retención o ingreso a cuenta se eleva al 20%.

9.2. RÉGIMEN TRANSITORIO

Además se establece un extenso régimen transitorio cuyos puntos principales, excluidos los tratados con anterioridad, pueden ser los que se señalan a continuación:

- 1.º La disposición transitoria primera de la LIS establece el régimen transitorio de los ajustes extracontables al señalar que:

«Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del IS correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el IS.»
- 2.º Se mantiene el régimen transitorio que ya existía anteriormente para la disolución de sociedades transparentes y de sociedades patrimoniales y para los ajustes de primera aplicación del Plan General Contable.
- 3.º La disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS establece el régimen transitorio para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades derogadas pendientes de aplicar en el IS (deducciones por inversiones en activos fijos materiales de la Ley 61/1978, deducciones por inversiones previstas en la Ley 43/1995 y en el TRLIS, deducción por inversión de beneficios del art. 37 del TRLIS, deducción por reinversión de beneficios extraordinarios).
- 4.º La disposición transitoria vigésima quinta de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a los supuestos de consolidación.

- 5.º Con efectos desde 1 de enero de 2015 la disposición final quinta de la LIS añade un último párrafo al artículo 20.1 y añade una nueva disposición transitoria quinta, ambos preceptos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, al objeto de mejorar el régimen de la deducción por donativos a entidades incluidas en el ámbito de la citada Ley 49/2002 estimulando la fidelización de tales donaciones en los siguientes términos:

Último párrafo artículo 20.1 de la Ley 49/2002:

«Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40%.»

Disposición transitoria quinta de la Ley 49/2002:

«En los periodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta ley, será del 37,5%.»

Anteriormente el porcentaje de deducción era del 35%, pudiéndose incrementar, por Ley de Presupuestos Generales del Estado, en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades y programas prioritarios del mecenazgo que se establezcan. Opción esta última que, entendemos, se mantiene, habiéndose modificado únicamente los porcentajes generales de deducción.

- c) Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30%.
 - d) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - e) Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
 - f) Los fondos de promoción de empleo.
 - g) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - h) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.
 - i) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
3. 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%.
 4. Las empresas de reducida dimensión tributarán con arreglo a la siguiente escala:
 - Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25%.
 - Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28%.
 5. Las microempresas (entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5.000.000 de euros, se mantenga la plantilla respecto a 2008 y la plantilla media de los trabajadores sea inferior a 25 empleados) tributarán al tipo de gravamen del 25%.

En resumen, los tipos de gravamen aplicables en los ejercicios 2014 y 2015 y posteriores serán los que se indican a continuación:

	2014	2015	2016
General	30 %	28 %	25 %
Entidades crédito	30 %	30 %	30 %
Hidrocarburos	35 %	33 %	30 %
Pymes	25 % 300.000 30 % resto	25 % 300.000 28 % resto	25 %
			.../...

	2014	2015	2016
.../...			
Microempresas	20 % 300.000 25 % resto	25 %	25 %
Nueva constitución	15 % 300.000 20 % resto	15 %	15 %
Resto no varían			

En cuanto al régimen transitorio relativo al tipo de gravamen aplicable, y su relación con regímenes tributarios especiales resulta relevante destacar la disposición transitoria vigésima segunda de la LIS que señala:

- Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimonovena del TRLIS.
- Las entidades acogidas a lo dispuesto en la disposición adicional decimosegunda del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 (tipo de gravamen reducido por mantenimiento de empleo), se regularán por lo en ella establecido, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

4. TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNA E INTERNACIONAL. NUEVO RÉGIMEN DE EXENCIÓN

Uno de los aspectos más novedosos de la LIS es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resultaba ineludible una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el IS, con dos objetivos fundamentales:

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

No se aplicará el régimen de exención:

- a) A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- b) A las rentas obtenidas por Agrupaciones de Interés Económico españolas y europeas, y por Uniones Temporales de Empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física.
- c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de la LIS.
- d) Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

El tratamiento de la doble imposición en la LIS se realiza a cuatro niveles distintos, en cuanto a la doble imposición interna y en un quinto en cuanto a la doble imposición internacional:

4.1. DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

El artículo 21 de la LIS incorpora un régimen de exención general aplicable tanto a las rentas provenientes de entidades residentes en España como a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención), cuando anteriormente solo se aplicaba a estas últimas.

Para la aplicación de la exención, serán necesarios dos requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación directa o indirecta sea de, al menos, un 5 % o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros.

La participación se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo (para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades del mismo grupo de sociedades).

Resulta relevante destacar que, a diferencia del TRLIS que permitía la aplicación de una deducción por doble imposición interna del 50%, para los dividendos o participaciones en beneficios de aquellas carteras cuyo porcentaje de participación fuera inferior al 5%, en la LIS no hay ningún tipo de mecanismo para evitar o ate-

nuar la doble imposición aplicable a los dividendos obtenidos de participaciones inferiores al citado umbral de participación significativa.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas en el contribuyente requerirá que el mismo tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los mismos requisitos. El porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo y formule cuentas anuales consolidadas.

La participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

Estos requisitos no resultarán de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada (como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores) sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

- b) En caso de entidades no residentes será necesario que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio IS y gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10 %. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

No se aplicará la exención respecto de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Se prevé la aplicación parcial del régimen de exención, de tal forma que, en el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios procedentes de dos o más entidades, pero que solo respecto de alguna de ellas cumpla los requisitos citados, la exención se referirá únicamente a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos correspondientes a las entidades respecto de las que se cumplen los requisitos.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS señala que el régimen de exención aplicable a los dividendos de participaciones de entidades residentes que regula el artículo 21.1 de la LIS será también aplicable para aquellas participaciones que se hubieran adquirido en periodos impositivos iniciados, en sede del transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Además, para dichas participaciones, se establecen dos especialidades:

1. La distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizada por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación.
2. Además, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:
 - a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su anterior transmisión, en la base imponible del IS tributando al tipo general, al 25%, al 40% o la tarifa de las empresas de reducida dimensión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en el artículo 30.5 del TRLIS.

Cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18% del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

- b) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con ocasión de su anterior transmisión, en la base imponible del IRPF, con anterioridad a 1 de enero de 2015.

La deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el IRPF corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

Estas deducciones serán de aplicación aun cuando la distribución de dividendos o la participación en beneficios no determinen ingreso en la base imponible del ahorro y se aplicarán parcialmente cuando la prueba a que se refiere este apartado tenga carácter parcial.

En caso de dividendos de entidades no residentes el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS recoge, casi de forma idéntica, el régimen aplicable a las participaciones en entidades residentes, exigiendo que se haya tributado en España por un importe equivalente al dividendo y permitiendo su aplicación conjunta con la deducción del artículo 32 de la LIS sujeta al límite previsto en el artículo 32.4 de la LIS.

4.2. RENTAS GENERADAS POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

En relación con las rentas generadas por establecimientos permanentes, el artículo 22 de la LIS mantiene el criterio establecido en el TRLIS por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que no permite integrar en la base imponible del impuesto las rentas negativas del establecimiento permanente hasta su transmisión o hasta que se produzca el cese en su actividad.

Para el caso de rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes, el citado artículo 22 de la LIS recoge el mismo criterio y los mismos requisitos que su artículo 21 para las entidades no residentes, es decir, que estarán exentas cuando el establecimiento permanente haya estado sujeto y no exento por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio IS y gravado a un tipo nominal de, al menos, el 10%.

Además se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS señala que en el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de la LIS o la deducción a que se refiere el artículo 31 de la LIS solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

4.3. RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

El artículo 21 de la LIS incorpora un régimen de exención aplicable a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los mismos requisitos establecidos para la exención de dividendos.

El requisito previsto en la letra a) (% de participación y/o del valor de adquisición de la inversión y tiempo de tenencia) deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión.

El requisito previsto en la letra b) (gravamen a un tipo mínimo nominal del 10% en el caso de entidades no residentes) deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. En el caso de que este requisito no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con la regla de proporcionalidad que se establece según:

- Se trate de incremento neto de beneficios no distribuidos (estará exenta la ganancia que se corresponda a los ejercicios en los que se cumplen los requisitos).

- O no se corresponda con incremento neto de beneficios no distribuidos (en cuyo caso estará exenta la parte proporcional en el tiempo calculada de forma lineal que se corresponda a los ejercicios en los que se cumplen los requisitos).

Se prevé igualmente la aplicación parcial del régimen de exención en el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o fondos propios de una entidad residente o no residente que, a su vez, participe en dos o más entidades, cuando solo respecto de alguna de ellas cumpla los requisitos exigidos.

EJEMPLO 9. Comparación régimen anterior

La sociedad A adquiere en 2010 el 10 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros de capital social.

- En el año 2014 vende su participación por 200.000 euros correspondiendo 40.000 euros al incremento neto de beneficios en los ejercicios de tenencia. Tributa en régimen general.
- La venta se produce en 2015 con las mismas circunstancias. Tributa en régimen general.

Solución

- La ganancia obtenida por la sociedad A será de 100.000 euros correspondiendo 40.000 euros al incremento neto de beneficios no distribuidos de la sociedad participada en el tiempo de tenencia de la participación.

De acuerdo con la normativa vigente en 2014 la sociedad A:

- Deberá integrar en la base imponible el importe de la ganancia, es decir, 100.000 euros.
- Tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición de plusvalías que recoge el artículo 30.5 del TRLIS en la parte correspondiente al incremento neto de beneficios no distribuidos de la sociedad participada en el tiempo de tenencia de la participación, 40.000 euros.

Por tanto:

Ganancia obtenida	100.000
Cuota íntegra	30.000
Deducción por doble imposición plusvalías	- 12.000
Tributación efectiva	18.000

.../...

.../...

- b) De acuerdo con el artículo 21 de la LIS, en 2015 la ganancia obtenida por la sociedad A estará exenta al cumplir el requisito de participación y de periodo de tenencia que recoge la norma.

Finalmente, se introducen nuevos supuestos de no aplicación o limitación de la exención.

En cuanto a los supuestos de no aplicación, señala la LIS que no se aplicará la exención:

- a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial o de Agrupación de Interés Económico española o europea, 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.

Cuando estas circunstancias se cumplan solo en alguno o algunos de los periodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas concernidas que proporcionalmente se corresponda con aquellos periodos impositivos.

- b) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de la LIS (transparencia fiscal internacional) siempre que, al menos, el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.

Lo dispuesto en estos dos supuestos resultará igualmente de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

En cuanto a los supuestos de limitación de la exención, señala el artículo 21 de la LIS:

- a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de reestructuración empresarial y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del IRPF o del IRNR, derivadas de:

- 1.º La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de tenencia de participación y, total o parcialmente, al menos en algún ejercicio, el requisito de gravamen.

- 2.º La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS.

El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del periodo impositivo.

En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo la renta diferida con ocasión de la operación de reestructuración, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS.

- b) En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la exención se limitará al exceso sobre el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la base imponible.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado primero de la disposición transitoria decimoviena de la LIS recoge la misma norma que en el ámbito de la exención por doble imposición internacional recogía el artículo 21.2 b) del TRLIS, es decir, que:

«En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta ley.»

Esta norma tiene por objeto recuperar o reintegrar las correcciones de valor que hayan sufrido las participaciones, que se realizaron con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que fueron fiscalmente deducibles, cuando se transmita la participación obteniéndose una plusvalía exenta.

4.4. RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

En caso de rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones la LIS incorpora las siguientes normas:

- a) Con carácter general, las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones tienen la consideración de deducibles fiscalmente.

- b) De forma similar al régimen establecido en la normativa anterior por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, el artículo 21.7 y el apartado segundo de la disposición transitoria decimonovena de la LIS señalan que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del periodo impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios:
- No hayan minorado el valor de adquisición.
 - Y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención de dividendos o en su caso a la deducción por doble imposición interna prevista en el apartado 2 del artículo 30 del TRLIS.
- c) De acuerdo con el artículo 21.7 de la LIS, el importe de la renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del mismo grupo de sociedades se minorará:
- En el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente,
 - y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

EJEMPLO 10. Minoración de renta negativa por ganancia exenta intragrupo precedente

La sociedad A adquiere en 2015 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros.

A finales del ejercicio 2016 percibe un dividendo de la sociedad B por importe de 10.000 euros.

En el ejercicio 2017 la sociedad A transmite la participación de la sociedad B a una sociedad C de su mismo grupo por 150.000 euros. Esta ganancia se declara exenta.

En el ejercicio 2018 la sociedad C transmite la participación de la sociedad B por importe de 70.000 euros.

Solución

En el ejercicio 2017 la sociedad A transmite la participación en la sociedad B por importe de 150.000 euros. La ganancia inicial es de 50.000 euros pero se declara exenta por aplicación del artículo 21 de la LIS.

Por tanto, en 2017 no se integra en la base imponible cantidad alguna.

En el ejercicio 2018 la sociedad C transmite la participación en la sociedad B obteniendo una pérdida de 80.000 euros.

.../...

.../...

Dicha pérdida, de acuerdo con el artículo 21.7 de la LIS, deberá minorarse con el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente (de la sociedad A a la sociedad B) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

Es decir, el importe de la pérdida a imputar por la sociedad A será de 20.000 euros de acuerdo con el siguiente cálculo:

Pérdida obtenida por la sociedad C	70.000
Ganancia previa obtenida por la sociedad A	- 50.000
Pérdida a declarar por la sociedad C	20.000

EJEMPLO 11. Combinado de imputación temporal de pérdidas y minoración de renta negativa por ganancia exenta intragrupo precedente

La sociedad F adquiere en 2015 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 80.000 euros.

La sociedad F vende a la sociedad A en 2016 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros. Dicha operación se declara exenta.

A finales del ejercicio 2017 la sociedad A percibe un dividendo de la sociedad B por importe de 10.000 euros.

En el ejercicio 2018 transmite la participación de la sociedad B a una sociedad C de su mismo grupo por 50.000 euros.

En el ejercicio 2019 la sociedad C transmite la participación de la sociedad B por importe de 65.000 euros.

Solución

En 2016 la sociedad F vende a la sociedad A el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros. Obtiene una ganancia de 20.000 euros que se declara exenta por aplicación del artículo 21 de la LIS.

En el ejercicio 2017 el dividendo percibido por la sociedad A está exento, puesto que cumple los requisitos de participación y permanencia que regula la norma.

En el ejercicio 2018 la sociedad A transmite la participación en la sociedad B por importe de 50.000 euros. La pérdida inicial es de 50.000 euros, pero:

.../...

.../...

- Esta cuantía debe minorarse en el importe de los dividendos exentos percibidos desde 2009, en este caso 10.000 euros, por lo que la pérdida a computar será de 40.000 euros.
- Y además al haberse transmitido a una empresa del grupo, y de acuerdo con las normas de imputación temporal del artículo 11.10 de la LIS, deberá integrarse en la base imponible cuando se transmita a un tercero o la entidad adquirente o la transmitente salgan del grupo.

Por tanto, en 2018 no se integra en la base imponible cantidad alguna.

En el ejercicio 2019 la sociedad C transmite la participación en la sociedad B obteniendo una ganancia de 20.000 euros. Dicha ganancia está exenta puesto que cumple los requisitos de participación y permanencia que regula la norma.

Además, en el ejercicio 2018 la sociedad A podrá imputar la pérdida de 40.000 euros que tenía diferida por la venta de las participaciones en 2017. Sin embargo, esta pérdida deberá minorarse:

- En el importe de la renta positiva de 15.000 euros obtenida en la transmisión posterior (de la sociedad C a un tercero) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención por aplicación del artículo 11.10 de la LIS.
- En el importe de la renta positiva de 20.000 euros obtenida en la transmisión intra-grupo precedente (de la sociedad F a la sociedad A) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención por aplicación del artículo 21.7 de la LIS.

Es decir, el importe de la pérdida a imputar por la sociedad A será de 5.000 euros. En realidad, este importe coincide con la renta global obtenida por el grupo:

Precio de venta de la sociedad C	65.000
Precio de compra de la sociedad F	- 80.000
Dividendo obtenido por la sociedad A	+ 10.000
Renta global obtenida por el grupo	- 5.000

4.5. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Aparte de las modificaciones ya reseñadas en relación con la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (y las reglas similares para rentas procedentes de establecimientos permanentes), se contemplan las novedades que se exponen a continuación.

En relación con las rentas obtenidas en el exterior que han sido objeto de gravamen fuera de España, el artículo 31 de la LIS mantiene el criterio de permitir la deducción del importe menor entre:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, sin que el mismo pueda exceder del impuesto que corresponda según el Convenio de doble imposición suscrito con el Estado en cuestión, si lo hubiera.
- El impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español.

Como principal novedad respecto al tratamiento anterior, se establece la deducibilidad del exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido por exceder de los límites señalados anteriormente, siempre que las rentas gravadas deriven de la realización de actividades económicas en el extranjero.

Respecto de los dividendos y participaciones en beneficios recibidos del exterior, como régimen alternativo al de exención, el artículo 32 de la LIS permite deducir de la cuota del IS el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, incluyendo el impuesto subyacente soportado por las entidades participadas de cualquier nivel.

Para poder aplicar esta deducción se exigen los mismos requisitos de porcentaje y/o del valor de adquisición de la inversión en la entidad participada y periodo de tenencia de la participación que en el régimen de exención:

- Al menos un 5% de participación directa o indirecta o, alternativamente, un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.
- Y, en ambos casos, un periodo de tenencia de al menos un año con posibilidad de completarlo tras la percepción del dividendo (para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades del mismo grupo de sociedades).

El importe de esta deducción (art. 32 de la LIS) junto con la del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (art. 31 de la LIS) no podrá exceder del impuesto que hubiera correspondido pagar en España sobre dichas rentas.

A diferencia de lo establecido en el caso del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (en cuanto que corresponde a la realización de actividades económicas en el extranjero), el exceso del impuesto satisfecho por las entidades participadas no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el impuesto.

4.5.1. Comprobación de la deducción por doble imposición internacional

La traslación de la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra, para su aplicación en ejercicios posteriores, resulta ilimitada temporalmente, cuando en el TRLIS se acotaba a los periodos impositivos que concluyeran en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La extensión por tiempo ilimitado del plazo de traslación de la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra, se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para su comprobación, 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 que las deducciones cuya aplicación pretende resultan procedentes, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

4.6. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

La disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a la deducción para evitar la doble imposición señalando:

- Que las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32 del TRLIS, según redacción vigente en los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta ley,
- así como aquellas deducciones generadas por aplicación de la propia disposición transitoria vigésima tercera de la LIS,
- no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes sin límite temporal alguno.

Además, señala que el importe de las deducciones citadas se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el periodo impositivo en que las mismas se apliquen.

5. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

El régimen de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades sufre importantes modificaciones que pasamos a analizar:

5.1. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

Desaparece la deducción por inversiones medioambientales que anteriormente se regulaban en el artículo 39 del TRLIS.

5.2. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS) y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS). En sustitución de ambos incentivos se establece el nuevo incentivo fiscal denominado «reserva de capitalización», anteriormente comentado, y que opera en la base imponible.

5.3. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

Se elimina la deducción por gastos de formación profesional (art. 40 del TRLIS), aplicable transitoriamente hasta 2014 exclusivamente en relación con los gastos incurridos para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías.

5.4. DEDUCCIÓN POR INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Se mantiene la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica. El artículo 35 de la LIS modifica los porcentajes de deducción y demás límites resultando de aplicación los siguientes:

- Gasto del ejercicio: 25 %.
- Exceso gasto media dos ejercicios anteriores: 42 %.
- Gasto personal investigador: 17 %.
- Inversiones de elementos afectos a investigación, desarrollo e innovación tecnológica: 8 %.
- Innovación tecnológica: 12 %.

- Se añaden al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos.
- Se excluye expresamente del concepto de I+D las actualizaciones menores del *software*.
- A diferencia de la normativa actual en la que la minoración era del 65 %, la base de deducción se minora en el importe «íntegro» de las subvenciones.

En cuanto al mecanismo de monetización previsto en relación con la deducción por I+D+i, el artículo 39.1 de la LIS prevé una mejora cuantitativa al disponer que, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del periodo impositivo superen el 10% del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la cuantía que puede aplicarse o abonarse fuera de límites, con un descuento del 20 %, se verá incrementada en 2.000.000 de euros, adicionales a los 3.000.000 de euros previstos con carácter general.

5.5. DEDUCCIONES POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATográficas, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES

El artículo 36 de la LIS mantiene la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, introduciendo ciertas modificaciones, e introduce dos incentivos adicionales.

En primer lugar, el artículo 36.1 de la LIS, en relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, incrementa el porcentaje de deducción hasta el 20 % para el primer millón de euros. Si la base de deducción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción al 18 %.

Por otro lado, se establece que la base de la deducción, que está constituida por el coste total de la producción más los gastos para la obtención de copias y los de publicidad y promoción a cargo del productor (con el límite para estas dos últimas partidas del 40 % de los costes de producción) minorados en el importe de las subvenciones percibidas, deberá corresponderse, al menos en un 50 %, con gastos realizados en territorio español. Introduciéndose a la vez ciertos requisitos adicionales para garantizar que la aplicación del incentivo se circunscribe a producciones realizadas sustancialmente en España.

Además, el importe de esta deducción no podrá ser superior a 3.000.000 de euros, sin que, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, pueda superar el 50 % del coste de producción.

Desaparece la figura del coproductor financiero que establecía la anterior normativa.

En segundo lugar, el artículo 36.2 de la LIS establece una deducción, para las grandes producciones internacionales, del 15 % de los gastos realizados en territorio español, siempre que sean, al menos, de 1.000.000 de euros, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos, incurridos en territorio español, en cuanto que estén directamente relacionados con la producción:

- Gastos del personal creativo con residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.
- Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros, por cada producción realizada, ni, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, superar el 50% del coste de producción.

Además, con el objeto de garantizar la efectividad de esta deducción, el artículo 39.3 de la LIS establece un mecanismo de monetización similar al previsto para la deducción por I+D+i disponiendo que, en el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración por el impuesto.

En tercer lugar, el artículo 36.3 de la LIS establece una deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, para cuya aplicación es necesario haber obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, así como destinar al menos el 50% de los beneficios a la realización de actividades que den también derecho a la deducción, en los cuatro ejercicios siguientes.

La deducción será:

- Del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional,
- minorados por el importe de las subvenciones recibidas para su realización,
- con un límite de 500.000 euros por periodo y contribuyente.

El importe de la deducción y las subvenciones recibidas no podrán exceder el 80% de los gastos anteriormente señalados.

5.6. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO

Los artículos 37 y 38 de la LIS mantienen la deducción por creación de empleo (a través de contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores) y la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

En relación con la deducción por creación de empleo del artículo 37 de la LIS (a través de contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores) resulta relevante comprobar que se mantiene la aplicación de la deducción en caso de contratos a tiempo parcial que se introdujo en 2014. Para ello se incorpora un apartado 4 al artículo 37 de la LIS que señala:

«En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.»

5.7. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES

Se mantiene invariable el plazo de traslación de las deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota íntegra (15 años con carácter general y 18 años para deducción por I+D y se establecen los coeficientes del 25 % y del 50 % sobre la cuota íntegra para determinar el límite de aplicación de las deducciones en un periodo impositivo.

Por otro lado, tal y como se ha explicado anteriormente, la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS establece dos nuevas deducciones en la cuota íntegra relativas al régimen de reversión de determinadas medidas temporales:

- Limitación a las amortizaciones establecidas 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 y 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 y 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 por este impuesto y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en periodos impositivos siguientes, sin límite temporal.

Entendemos que estas dos deducciones no estarán sujetas al límite del 25 % y del 50 % sobre la cuota íntegra a que nos hemos referido en este apartado por no tratarse específicamente de «deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades» reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la LIS.

El establecimiento de un plazo de traslación de las deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota íntegra más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para su comprobación, 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 acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

5.8. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

La disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS señala que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho periodo impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de la LIS.

En particular, las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17% establecidos en el artículo 42.1 del TRLIS serán, respectivamente, del 10 y del 15%, cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes serán, respectivamente, del 7 y del 12% cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Además, el límite establecido en el referido artículo 39 de la LIS se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

5.9. CUADRO RESUMEN SOBRE LA VIGENCIA DE LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Deducciones de la cuota	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gastos de I+D (art. 35.1 TRLIS y LIS)	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %
Personal investigador (art. 35.1 TRLIS y LIS)	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %
Inversiones en I+D (art. 35.1 TRLIS y LIS)	8 %	8 %	8 %	8 %	8 %	8 %
Innovación tecnológica (art. 35.2 TRLIS y LIS)	8 %	8 % 12 % ⁽¹⁾	12 %	12 %	12 %	12 %
Tecnologías de información y comunicación (art. 36 TRLIS)	3 %	-	-	-	-	-
Actividad exportadora (art. 37 TRLIS)	3 %	-	-	-	-	-
Inversión de beneficios (art. 37 nuevo TRLIS) ⁽²⁾	-	-	-	10 % – 5 %	10 % – 5 %	-
Inversión en bienes de interés cultural (art. 38.1 TRLIS)	8 %	6 %	4 %	2 %	-	-
Producciones cinematográficas (art. 38.2 TRLIS y 36.1 LIS)	18 %	18 %	18 % ⁽³⁾	18 % ⁽³⁾	18 % ⁽³⁾	18 % – 20 %
Coproducción financiera (art. 38.2 TRLIS)	5 %	5 %	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾	-
Producciones cinematográficas internacionales (art. 36.2 LIS)	-	-	-	-	-	15 %
Espectáculos en vivo (art. 36.3 LIS)	-	-	-	-	-	20 %
Edición de libros (art. 38.3 TRLIS)	3 %	2 %	2 %	1 %	-	-
Sistemas de navegación y localización de vehículos (art. 38.4 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
						.../...

Deducciones de la cuota	2010	2011	2012	2013	2014	2015
.../...						
Adaptación de vehículos para discapacitados (art. 38.5 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Guarderías para hijos de trabajadores (art. 38.6 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS)	2 %	2 % 8 % ⁽⁴⁾	8 %	8 %	8 %	-
Vehículos de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS)	3 %	-	-	-	-	-
Aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Formación profesional (art. 40 TRLIS)	1 % 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	-
Trabajadores con discapacidad (art. 41 TRLIS y 38 LIS)	6.000	6.000	6.000	9.000 12.000 ⁽⁶⁾	9.000 12.000 ⁽⁶⁾	9.000 12.000 ⁽⁶⁾
Reinversión de beneficios extraordinarios (tipo gravamen general) (art. 42 TRLIS)	12 %	12 %	12 %	12 %	12 %	-
Aportaciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos (art. 43 TRLIS)	2 %	-	-	-	-	-
Deducción por creación de empleo (art. 43 TRLIS y 37 LIS) ⁽⁷⁾	-	-	-	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾

(1) Aplicable a las actividades de innovación tecnológica realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).

(2) Deducción introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 37 del TRLIS, aplicable en el ámbito de las empresas de reducida dimensión.

(3) Prorrogado con carácter indefinido (RDL 8/2011, Ley 2/2012, de 29 de junio, Ley 17/2012, de 27 de diciembre y Ley 16/2013, de 29 de octubre).

(4) Aplicable a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).

(5) Aplicable solo a los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación realizadas en 2011, 2012, 2013 y 2014 (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, RDL 20/2011, Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre).

(6) Modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 41 del TRLIS.

(7) Deducción introducida por la Ley 3/2012, de 6 de junio, que da nueva redacción al artículo 43 del TRLIS. 50 % de la prestación por desempleo. A partir de 2014, deducción proporcional a la jornada contratada.

6. FACULTAD DE COMPROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una de las modificaciones más significativas introducidas por la LIS es la relativa a la limitación del alcance temporal de las facultades de comprobación de la Administración tributaria, en relación con los ejercicios prescritos, en el triple ámbito de las bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición y deducciones por la realización de determinadas actividades.

A este respecto, destacar como la LIS refrenda el criterio, ya consolidado por la doctrina y la jurisprudencia, de que las facultades de comprobación de la Administración tributaria no prescriben, al señalar en su exposición de motivos:

«Adicionalmente, 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, a un periodo de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada.»

Con lo que indirectamente está reconociendo la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación de la Administración.

Adicionalmente, este criterio tiene también su refrendo en el Anteproyecto de reforma de la LGT, en cuya exposición de motivos se indica lo siguiente:

«La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. [Sentencias de 4 de noviembre de 2013 –rec. núm. 3262/2012 (NFJ052680)– y de 6 de marzo de 2014 –rec. núm. 2171/2012 (NFJ053959)–. Sentencia de 4 de julio de 2014 –rec. núm. 581/2013 (NFJ054784)– en sentido contrario, aunque de precedentes distintos].

Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo.

Se aclara igualmente que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son los generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de estos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de

otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación, la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.»

Con esta finalidad, el citado Anteproyecto de reforma de la LGT propone las siguientes modificaciones:

- a) Introducir un nuevo artículo 66 bis de la LGT: «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar».

«No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley.»

- b) Dar nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT: «Potestades y funciones de comprobación e investigación».

«1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables, a cuyo efecto dicha comprobación e investigación se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó.»

- c) Dar nueva redacción al apartado 5 del artículo 106 de la LGT: «Normas sobre medios y valoración de la prueba».

«5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, a efectos de la acreditación de que aquellas resultan procedentes y de su cuantía, resultarán de aplicación los medios de prueba a que se refiere el apartado 1, debiéndose aportar, en todo caso, las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las mismas.»

Es decir, para comprobar la procedencia de su compensación o deducción se tendrán en cuenta y serán de aplicación los medios de prueba generales y además, en todo caso, deberán aportarse las liquidaciones o autoliquidaciones originarias donde se hicieron constar las mismas.

Esto no obstante, tal y como se ha comentado en apartados precedentes, en tres casos concretos, bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición y deducciones por la realización de determinadas actividades, se establece en la LIS que el derecho de la Administración para comprobar 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 acreditar que las bases imponibles negativas y las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, 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.

De acuerdo con la nueva regulación se mantiene el régimen vigente de comprobación de bases imponibles negativas o deducciones procedentes de ejercicios prescritos para los 10 años siguientes a su acreditación. Una vez transcurrido ese plazo, bastará con aportar la declaración del impuesto, la contabilidad y la acreditación de haberla depositado en el Registro Mercantil para su aplicación.

Por otro lado, el artículo 120.2 de la LIS señala que la Administración tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

Por último, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

7. PAGOS FRACCIONADOS

Los pagos fraccionados a cuenta del IS han de realizarse en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año y deben calcularse, como sabemos, según una doble modalidad:

- A) Modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido (art. 40.2 de la LIS).

En la modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra (minorada en las deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes) del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre, el porcentaje a aplicar sobre la base es del 18%.

- B) Modalidad que parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses del periodo impositivo (art. 40.3 de la LIS).

Para la modalidad que parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio, el porcentaje para el pago fraccionado será los 5/7 del tipo de gravamen, redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

No obstante, en relación a 2015 y teniendo en cuenta el tipo de gravamen aplicable en ese ejercicio y el contenido de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS, el tipo aplicable a los pagos fraccionados que deban calcularse por el «método de la base» será el siguiente (considerando la reducción del tipo impositivo general del 30% al 28%):

- Con carácter general, el 20% (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 21% en este caso.
- Para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado los 6.000.000 de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015:
 - 20% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 21% en este caso.
 - 21% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros (15/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 23% en este caso.
 - 24% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros (17/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 26% en este caso.
 - 27% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 60 millones de euros (19/20 del tipo de gravamen general redon-

deado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 29% en este caso.

Además, señala la misma disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS que en la determinación de los pagos fraccionados que se realicen por la modalidad de la base (art. 40.3 de la LIS):

- Se integrará en la base imponible del periodo respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado, el 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de la LIS.
- Se integrará en el correspondiente pago fraccionado, el 100% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de la LIS.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el tipo general del pago fraccionado en el «método de la base» será el 17% (5/7 del tipo de gravamen general del IS del 25% redondeado por defecto).

Importe mínimo de los pagos fraccionados para grandes empresas

Para el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS mantiene la exigencia de un pago fraccionado mínimo para grandes empresas.

Así, la cuantía de los pagos fraccionados, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocio en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea, al menos, de 20 millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al importe que resulte de aplicar al saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo (sin minorar, por tanto, el resultado contable en las bases imponibles negativas pendientes de aplicar), los porcentajes que se indican a continuación, minorado exclusivamente los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo periodo impositivo:

- 12%, con carácter general.
- 6%, para aquellas entidades en las que al menos el 85% de los ingresos de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones de los artículos 21 y 22 de la LIS.

A los efectos del cálculo del saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, queda excluido del mismo el importe que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del periodo impositivo.

Además, se excluye a determinadas entidades de la obligación de realizar este pago fraccionado mínimo. En concreto, no les resulta de aplicación esta regla del importe mínimo de los pagos fraccionados:

- A las entidades a las que les sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- A las entidades que tributan al 1% o al 0% de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LIS.
- A las entidades referidas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

8. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO

Destaca en primer lugar el artículo 42 de la LIS, en el que se recoge una definición y las reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales, en los siguientes términos:

«1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta ley, que tendrán carácter supletorio.»

Por lo demás, comentamos a continuación de manera sucinta las principales modificaciones introducidas por la LIS en materia de regímenes especiales.

8.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Las modificaciones introducidas en relación con los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión son las que se indican a continuación:

- a) Los incentivos contemplados no resultan aplicables a las entidades que tengan la consideración de patrimoniales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 de la LIS.

- b) Se elimina la escala reducida de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, pasando a tributar al tipo general del 25 %.
- c) Desaparece el beneficio de libertad de amortización de inversiones de escaso valor. No obstante, recordar que el artículo 12.3 c) de la LIS contiene una norma similar aplicable con carácter general.
- d) Desaparece la amortización acelerada de bienes objeto de reinversión, que podrá seguir aplicándose en el régimen transitorio, según la disposición transitoria vigésima octava de la LIS.
- e) En relación con la cuantificación de la cifra de negocio a los efectos de aplicación del régimen señala el artículo 101.3 de la LIS que en caso de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Esta nueva redacción viene a modificar el criterio mantenido por el TEAC en Resolución de 5 de septiembre de 2013 que consideraba, para la normativa en vigor en 2014, que «la eliminación de las operaciones intragrupo para determinar el importe neto de cifra de negocios del conjunto de las entidades que lo integran, carece de fundamentación en la normativa aplicable».

8.1.1. Reserva de nivelación de bases imponibles

La modificación más importante en el ámbito de las entidades de reducida dimensión viene determinada, sin duda, porque la LIS no contempla para estas sociedades una escala de gravamen reducida como se les aplicaba con anterioridad a la reforma. En compensación, el artículo 105 de la LIS establece la denominada «reserva de nivelación de bases imponibles».

Ámbito subjetivo de aplicación de la reserva de nivelación.

Podrán aplicar este beneficio las entidades:

- Que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS en el periodo impositivo (entidad de reducida dimensión).
- Y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS.

En relación a este beneficio se plantea la misma incertidumbre que para la reserva de capitalización en cuanto a su aplicación en 2015 o no, anteriormente comentada en relación con este último incentivo fiscal. En nuestra opinión, y a la espera del pronunciamiento de la Dirección Ge-

neral de Tributos, parece razonable que el ajuste por reserva de nivelación de bases imponibles negativas tenga el mismo tratamiento que el ajuste por reserva de capitalización, y por tanto, se aplique de manera inmediata.

8.1.2. Contenido del beneficio

Los contribuyentes a los que sea de aplicación el régimen podrán reducir la base imponible positiva hasta en el 10% de su importe con el límite de 1.000.000 de euros (si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000 de euros por la proporción).

Los importes minorados de la base imponible se adiciónarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adiciónará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo de 5 años.

La minoración de la base imponible se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados.

8.1.3. Requisitos

El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en la base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

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

Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el régimen dará lugar a la integración en la cuota íntegra del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de la cuota correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 %, y de los intereses de demora.

EJEMPLO 12. Reserva de nivelación

La sociedad A obtuvo en el año 2014 una base imponible positiva de 100.000 euros pudiendo tributar en el régimen de entidades de reducida dimensión. Comparar la tributación que corresponde a la entidad si hubiese tributado en 2015 (sin tener en cuenta el tipo de gravamen en régimen transitorio).

Solución

Norma anterior / año 2014

Base imponible	100.000
Cuota íntegra (25 %)	25.000

Norma actual / año 2015

Base imponible previa	100.000
Reserva nivelación	10.000
Base imponible	90.000
Cuota íntegra (25 %)	22.500

Esto supone una tributación efectiva en el año 2015 al 22,5 %.

Si en el año 1 a 5 obtiene una base imponible negativa por valor de - 10.000 euros, se «compensa» con los 10.000 euros del año 2015. En la práctica, se trata de una compensación anticipada de bases imponibles negativas futuras.

Si en esos 5 años no ha obtenido bases imponibles negativas, en la declaración del año 2019 se integran 10.000 euros en la base imponible tributando en ese momento $10.000 \times 0,25 = 2.500$.

EJEMPLO 13. Reserva capitalización + reserva nivelación

Calcular la base imponible a declarar en 2016 de la sociedad A (ejemplo reserva de capitalización) si tiene la consideración de entidad de reducida dimensión, 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 legislación mercantil.

31-12-2015		31-12-2016	
Capital social	6.000	Capital social	7.000
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 5 años recogidos en la norma.
- El importe de la reserva legal a final de los ejercicios 2015 y 2016 ha sido de 1.000 euros y 1.300 euros, respectivamente.

Tal y como se ha señalado anteriormente, el importe de la reserva de capitalización en 2016 era 270 por lo que la base imponible de la entidad en 2016 una vez aplicada la misma resulta la siguiente:

Base imponible previa	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible	3.230

Sobre esta cuantía la sociedad podrá aplicar la reserva de nivelación que se cuantifica en el 10 % de la base imponible con el límite de 1.000.000 de euros. En este caso:

.../...

.../...

Base imponible inicial	3.500
Reserva de capitalización	270
	3.230
Base imponible previa	3.230
Reserva de nivelación	323
	2.907
Base imponible	2.907

Esto supone una tributación efectiva en el año 2016 al 20,76 %.

Además, estará obligada a constituir dos reservas indisponibles por los siguientes importes:

Reserva de capitalización	270
Reserva de nivelación	323

Se plantean varias dudas en la aplicación de la reserva de nivelación:

- En primer lugar se plantea la duda del orden de aplicación entre la reserva de nivelación y la reserva de capitalización, es decir, si es posible aplicar en primer lugar la reserva de nivelación y con posterioridad la de capitalización. La norma no lo especifica pero a la vista de que la reserva de nivelación permite minorar la «base imponible positiva» sin establecer ningún requisito sobre ella (como sucede en la reserva de capitalización) parece estar refiriéndose a la base imponible positiva a declarar, es decir, una vez aplicada la reserva de capitalización. En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.
- En segundo lugar se plantea la duda de cómo se cuantifica la reserva de nivelación en caso de existir bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicación. En nuestra opinión, con el término «base imponible positiva» sin establecer ningún requisito sobre ella (como sucede en la reserva de capitalización) parece estar refiriéndose a la base imponible positiva a declarar, es decir, una vez aplicada la reserva de capitalización y la compensación de bases imponibles negativas. En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.

8.2. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

De acuerdo con el artículo 58 de la LIS la principal diferencia respecto de la regulación anterior se centra en el perímetro del grupo de consolidación, en el que se pretende:

- Que se incluyan, como regla general, todas aquellas sociedades españolas sobre las que se tenga al menos un 75% de participación (70% si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado secundario) y los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo, sin que se vea condicionada por su configuración societaria (por ejemplo, sociedad española participada al 100% por una entidad alemana que tiene a su vez un establecimiento permanente en España, con la nueva configuración podrán formar grupo de consolidación la sociedad española y el establecimiento permanente de la sociedad alemana).
- Y que se excluya a las entidades no residentes en territorio español (sin perjuicio de que sigue manteniéndose que los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no residan en paraísos fiscales sí podrán ser consideradas entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo).

Además, el artículo 58 de la LIS establece que cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al IS español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos para considerarse como tal recogidos en el apartado 3 del citado artículo.

Se prevé, cumpliéndose los restantes requisitos para ello, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo impositivo diferente, siempre que así se opte para todas ellas. En ese caso, el grupo tributará en su conjunto al tipo del 30%.

En cuanto a la determinación de la base imponible del grupo, el artículo 62 de la LIS incluye algunos cambios puntuales tendentes a perfeccionar el régimen, considerando el grupo como una única entidad.

En particular, la base imponible del grupo se conformará por los siguientes elementos:

- Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.
- Las eliminaciones.
- Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización que se referirá al grupo fiscal.
- Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70% del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en los puntos anteriores.

- La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas derivadas de la incorporación de entidades al grupo fiscal.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

La base imponible individual correspondiente a las entidades integrantes del grupo fiscal se determinará de acuerdo con el artículo 63 de la LIS con las reglas generales previstas en la LIS, con las siguientes especialidades:

- a) El límite establecido en la LIS en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal.
- b) No se incluirán en las bases imponibles individuales:
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
 - Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS.
 - La compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación.

8.3. RÉGIMEN APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Apuntamos someramente las cuatro modificaciones sustanciales contempladas:

- De acuerdo con el artículo 89 de la LIS se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.
- Como consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión.
- Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad. De esta manera, las bases imponibles negativas acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.
- Se regula expresamente la aplicación parcial del régimen, circunscribiendo las regularizaciones que pudieran derivarse de eventuales incumplimientos al ámbito de la ventaja fiscal obtenida que se considera improcedente.

8.4. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En líneas generales, sigue el mismo tratamiento que el existente en la actualidad si bien se incorpora un nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de la renta positiva obtenida por la filial no residente.

Partiendo de los requisitos de participación mínima y tributación máxima (50 % de participación conjuntamente con personas o entidades vinculadas y tributación inferior al 75 % del impuesto español), conforme se dispone en el artículo 100 de la LIS, se deberán imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios, cuando la misma no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Como excepción:

- Se excluye de su ámbito de aplicación las rentas típicamente obtenidas por sociedades *holding* (dividendos o participaciones en beneficios y transmisión de participaciones) que se rigen por norma específica. En particular, señala el apartado 4 del artículo 100 de la LIS, que estas rentas no se imputarán cuando se ostente al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posea el mismo durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una entidad patrimonial en el sentido del artículo 5.2 de la LIS.

En el supuesto de que formen parte del mismo grupo de sociedades, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

- No se producirá la imputación señalada en aquellos casos en que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en otra entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, o bien que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

Para el supuesto de que existan esos medios materiales y personales para la realización de las actividades, se imputarán únicamente las rentas que provengan de determinadas fuentes, en línea con el mecanismo de la transparencia fiscal internacional, aunque se han incluido pequeñas modificaciones respecto del régimen del TRLIS.

Se elimina el supuesto de no imputación cuando la suma de las rentas sea inferior al 4 % de los ingresos totales de la entidad no residente, así como la posibilidad de medir el límite que permanecería vigente (15 % de la renta total) a nivel del grupo de sociedades.

En relación con las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, se especifica que a estas rentas no les será de aplicación la excepción de no integración en la base imponible cuando las mismas no superen el 15% de la renta total de la entidad no residente.

Para el cómputo de la renta derivada de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales se considerará que 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.

8.5. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ETVE)

Destacan dos modificaciones en este régimen especial, aparte de la necesaria adaptación del régimen al nuevo escenario en el que están exentos también los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de entidades residentes si cumplen determinados requisitos.

La primera es la elevación a 20 millones de euros el importe mínimo de la inversión para acceder a este régimen cuando no se dispone del 5% de participación mínima. El nuevo límite no resultará de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo existente hasta ahora de 6.000.000 de euros.

La segunda es la corrección del tratamiento de los dividendos percibidos de las ETVE por las personas físicas residentes en España, que se incorporarán en su IRPF como «rentas del ahorro» (en el TRLIS dichos dividendos se integran en la base general del IRPF).

9. ENTRADA EN VIGOR, RÉGIMEN APLICABLE A 2015 Y RÉGIMEN TRANSITORIO

Las modificaciones introducidas por la LIS entrarán en vigor con carácter general el 1 de enero de 2015.

9.1. RÉGIMEN APLICABLE A 2015

No obstante, además de todo lo señalado anteriormente, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS recoge que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2015 se aplicarán las siguientes especialidades:

- 1.^a Con carácter general, durante el periodo 2015 continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores. Además de las citadas anteriormente resulta de interés la regla especial de aplicación temporal del régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero. En particular, no será exigible el requisito del apartado 4 del artículo 106 de la LIS (recuperación de coste anual constante o creciente) y será necesario que el importe anual de la parte de esas cuotas en el periodo no podrá exceder del 50% del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10% de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- 2.^a El porcentaje de retención o ingreso a cuenta se eleva al 20%.

9.2. RÉGIMEN TRANSITORIO

Además se establece un extenso régimen transitorio cuyos puntos principales, excluidos los tratados con anterioridad, pueden ser los que se señalan a continuación:

- 1.º La disposición transitoria primera de la LIS establece el régimen transitorio de los ajustes extracontables al señalar que:

«Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del IS correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el IS.»
- 2.º Se mantiene el régimen transitorio que ya existía anteriormente para la disolución de sociedades transparentes y de sociedades patrimoniales y para los ajustes de primera aplicación del Plan General Contable.
- 3.º La disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS establece el régimen transitorio para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades derogadas pendientes de aplicar en el IS (deducciones por inversiones en activos fijos materiales de la Ley 61/1978, deducciones por inversiones previstas en la Ley 43/1995 y en el TRLIS, deducción por inversión de beneficios del art. 37 del TRLIS, deducción por reinversión de beneficios extraordinarios).
- 4.º La disposición transitoria vigésima quinta de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a los supuestos de consolidación.

- 5.º Con efectos desde 1 de enero de 2015 la disposición final quinta de la LIS añade un último párrafo al artículo 20.1 y añade una nueva disposición transitoria quinta, ambos preceptos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, al objeto de mejorar el régimen de la deducción por donativos a entidades incluidas en el ámbito de la citada Ley 49/2002 estimulando la fidelización de tales donaciones en los siguientes términos:

Último párrafo artículo 20.1 de la Ley 49/2002:

«Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40%.»

Disposición transitoria quinta de la Ley 49/2002:

«En los periodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta ley, será del 37,5%.»

Anteriormente el porcentaje de deducción era del 35%, pudiéndose incrementar, por Ley de Presupuestos Generales del Estado, en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades y programas prioritarios del mecenazgo que se establezcan. Opción esta última que, entendemos, se mantiene, habiéndose modificado únicamente los porcentajes generales de deducción.