

Comunicación 2/2015
Febrero 2015
Área Fiscal

El Boletín Oficial del Estado del 28 de noviembre pasado publicó la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aplicable a los contribuyentes por ese Impuesto y con efecto, salvo la regulación transitoria que expondremos, para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1/1/2015.

La Ley 27/2014 contiene un texto completo del Impuesto, no sólo modificaciones a la anterior Ley.

En base a lo anterior, hemos optado por no limitarnos a reseñar las novedades de la LIS, sino a exponer por áreas los aspectos esenciales de funcionamiento del Impuesto a partir de 2015, sin hacer especial hincapié en resaltar si un aspecto estaba ya vigente en la anterior Ley ó es novedad de la nueva Ley.

ÍNDICE

- 1.- Preliminar
- 2.- Las "entidades patrimoniales"
- 3.- Período impositivo en el que se imputan las rentas
- 4.- Amortizaciones
- 5.- Pérdidas por deterioro de créditos de deudores
- 6.- Pérdidas por deterioro de inmovilizado
- 7.- Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades
- 8.- Gastos no deducibles
- 9.- Límite de deducción de gastos financieros
- 10.- Eliminación de la doble imposición
- 11.- Cálculo de determinadas rentas negativas
- 12.- Establecimientos permanentes (EP) fuera de España
- 13.- Reducción de la base imponible: La Reserva de capitalización
- 14.- Reducción de la base imponible: La Reserva de nivelación
- 15.- Compensación de bases imponibles negativas
- 16.- Tipo Impositivo

- 17.- Deducciones en la cuota
- 18.- Régimen de Consolidación fiscal
- 19.- Pagos Fraccionados a cuenta del Impuesto
- 20.- Anexo. Amortizaciones. Tabla de Porcentajes

1. – PRELIMINAR.

El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades (Impuesto) es la obtención de renta por un contribuyente, es decir el resultado de los ingresos y gastos.

Salvo excepciones, son contribuyentes del Impuesto las sociedades. También son contribuyentes otras entidades no constituidas con la forma mercantil de sociedad pero que la Ley tipifica como contribuyentes del Impuesto.

En adelante utilizaremos indistintamente la denominación de contribuyente, sociedad o entidad. Igualmente tendrán el mismo significado los términos "período impositivo" y "ejercicio".

Las novedades introducidas por la nueva Ley que consideramos pueden ser de su interés son las siguientes:

2. – LAS "ENTIDADES PATRIMONIALES".

La Ley considera que se realiza una actividad económica cuando existe una ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos para intervenir en la producción/distribución de bienes o servicios.

Cuando una entidad tenga como actividad el arrendamiento de inmuebles, únicamente se entenderá que realiza una actividad económica cuando para la gestión de la actividad exista, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

La calificación de una sociedad como "entidad patrimonial" engloba a aquellas sociedades que no realizan una actividad económica porque más de la mitad de su Activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica.

A los efectos del cálculo del párrafo anterior no se computan como valores aquellas participaciones en una sociedad que se posean durante un plazo mínimo de 1 año y otorguen el 5% o más del capital, poseyéndose con la finalidad de gestionar la participación y teniendo para ello una organización de medios materiales y humanos.

El cálculo del porcentaje del Activo constituido por valores y elementos no afectos a una actividad económica será el que resulte de la media de los balances trimestrales del período impositivo.

La consecuencia práctica de la calificación de una sociedad como "entidad patrimonial" resulta de que determinadas exenciones, regímenes especiales u otras ventajas tributarias, no les son de aplicación.

3. – PERÍODO IMPOSITIVO EN EL QUE SE IMPUTAN LAS RENTAS.

3.1. Regla general

Con carácter general las rentas se imputan al periodo impositivo en que se produce su devengo, conforme a la normativa contable.

En el caso de operaciones a plazos la renta se considerará obtenida de forma proporcional a la exigibilidad de los cobros, salvo que la sociedad contribuyente opte por su imputación en el período impositivo de devengo. Se consideran, a estos efectos, como operaciones a plazos aquéllas en las cuáles el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último plazo sea superior a 1 año.

3.2. Regla especial en transmisiones entre sociedades del mismo Grupo Mercantil de elementos de inmovilizado material y/o de inversiones inmobiliarias y/o de inmovilizado inmaterial y/o de valores representativos de deuda.

La renta negativa generada en las referidas transmisiones se imputa en el ejercicio en que los elementos adquiridos: (i) sean dados de baja en el balance de la sociedad adquirente; ó (ii) sean transmitidos a una sociedad ajena al Grupo Mercantil; ó (iii) la sociedad que transmitió los elementos y la sociedad que los adquirió dejen de forma parte del mismo Grupo Mercantil.

En el caso de que la transmisión sea de elementos amortizables aunque no se haya producido alguna de las circunstancias del párrafo anterior será posible imputar la renta negativa generada en la transmisión, en cada uno de los períodos impositivos que resten de vida útil por un importe equivalente al de la amortización que se habría devengado sobre el elemento del activo si no hubiere sido transmitido.

3.3. Regla especial en transmisiones entre sociedades del mismo Grupo Mercantil de participaciones en otras sociedades.

La renta negativa generada en las referidas transmisiones se imputa en el ejercicio en que las participaciones societarias objeto de la transmisión : (i) sean transmitidas por la sociedad adquirente a una sociedad ajena al Grupo Mercantil; ó (ii) la sociedad que transmitió la participación y la sociedad que la adquirió dejen de forma parte del mismo Grupo Mercantil.

La renta negativa generada en la transmisión se imputará, cuando corresponda, minorada en el importe de la renta positiva que, en su caso, se hubiere obtenido en la transmisión de la participación a terceros, salvo que el contribuyente del Impuesto pruebe que la renta positiva obtenida en la transmisión a terceros ha tributado a un tipo de gravamen mínimo de un 10%.

3.4. Regla especial en ingresos contables derivados de quitas y esperas en un proceso concursal.

El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas en procesos concursales se imputará en la base imponible del concursado a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda.

En el caso de que el importe del ingreso fuere superior al de los gastos financieros pendientes de registrar derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará aplicando la misma prorrata que suponga en cada período impositivo el gasto financiero imputado respecto al total del gasto financiero.

4. - AMORTIZACIONES.

4.1. Regulación general

La amortización contabilizada es deducible fiscalmente si se corresponde con la depreciación efectiva.

Se admite como depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias la que se calcula conforme a una Tabla de porcentajes y de vida útil obrante en la Ley, que adjuntamos como Anexo.

El inmovilizado intangible de vida útil definida se amortizará linealmente durante la duración de su vida útil.

Como excepción a lo anterior seguirá siendo de aplicación, tal y como regulaba la anterior Ley, la no deducción fiscal de la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida que hubiere sido adquirido a otras sociedades del mismo Grupo Mercantil con anterioridad al primer ejercicio iniciado a partir del 1/1/2015.

En el caso de que la amortización contabilizada no sea la que resulta de la Tabla, será necesario para su deducción fiscal que el contribuyente pruebe que se corresponde con la depreciación efectiva.

La Ley admite también que para ciertos elementos de activo sea deducible la amortización que resulte de aplicar el método de amortización por porcentaje constante ó el método de números dígitos.

Asimismo cabe solicitar a la Administración Tributaria la aprobación de un plan especial de amortización que en caso de ser aprobado permitirá la deducción fiscal de las amortizaciones computadas conforme al plan.

Se permite la libre amortización de los elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no supere los 300€, hasta un límite total de 25.000€ para cada período impositivo.

4.2. Adaptación a la nueva regulación.

Los elementos del activo que en ejercicios iniciados con anterioridad a 1/1/2015 se estuvieren amortizando en un porcentaje diferente al de la Tabla que figura en la Ley, deberán amortizarse en los ejercicios iniciados a partir de 1/1/2015 depreciando su valor fiscal (neto) a esa fecha de forma lineal durante la vida útil que les reste según la Tabla de la Ley (interpretamos que ello será de aplicación cuando la Tabla minore los porcentajes vigentes antes de la LIS y que la vida útil a considerar será la que resulte del coeficiente máximo de amortización fijado por la Tabla).

Hasta su total amortización los elementos de activo adquiridos nuevos entre el 1/1/2003 y el 31/12/2004 podrán amortizarse aplicando los porcentajes obrantes en la Tabla multiplicados por 1,1.

Los cambios en los coeficientes de amortización que sean consecuencia de la adaptación a la Tabla se considerarán cambios de estimación contable, por lo que tendrán efecto futuro y no se requerirán ajustes valorativos del elemento con carácter retroactivo.

4.3. Libertad de amortización RDL 6/2010 y RDL 13/2010.

La Ley 4/2008, modificada por el RDL 6/2010 reguló la libertad de amortización para determinados elementos de activo (elementos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias) afectos a actividades económicas que se adquirieran durante los ejercicios 2009 al 2012 exigiendo como requisito el mantenimiento de la plantilla laboral.

El RDL 13/2010 amplió hasta 2015 el plazo durante el que los elementos de activo adquiridos podían gozar de libertad de amortización, eliminando asimismo el requisito de mantenimiento de la plantilla laboral.

El RDL 12/2012 derogó la libertad de amortización con efectos 31/3/2012, si bien reguló un régimen transitorio en virtud del cual los elementos de activo adquiridos

antes de esa fecha podían seguir aplicando la libertad de amortización. No obstante limitó el importe de la libertad de amortización aplicable en cada ejercicio a un 20% ó un 40% de la base imponible, dependiendo de los casos.

Los contribuyentes con elementos de activo que tuvieren derecho a libertad de amortización y no hubieren sido aún amortizados totalmente, podrán aplicar la libertad de amortización sobre el valor fiscal que reste.

No obstante, en el caso de inversiones realizadas en un ejercicio en el que el contribuyente no tuviese la calificación de entidad de reducida dimensión (volumen de ventas < 10 millones € en el ejercicio anterior), la libertad de amortización tendrá los siguientes límites porcentuales sobre la base imponible:

En 2015, idéntico límite sobre la base imponible que el aplicable en 2014 (20% ó 40%).

A partir de 2016, sin límite alguno.

4.4. Límite de las amortizaciones deducibles fiscalmente regulado por la Ley 16/2012.

La Ley 16/2012, a los efectos de incrementar la recaudación tributaria, estableció para los ejercicios 2013 y 2014 una limitación de la deducción fiscal de la amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de forma tal que la amortización deducible quedaba limitada al 70% de la que hubiere correspondido sin esa limitación. La limitación sólo era aplicable a las sociedades cuya facturación anual hubiere superado en el ejercicio anterior los 10 millones de euros.

La LIS no establece nada al respecto, por lo que en 2015 queda eliminada dicha limitación a la deducción de la amortización.

El importe del 30% de amortización que no fue deducible fiscalmente en los ejercicios 2013 y 2014 se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años, a partir de 2015, o a opción del contribuyente durante la vida útil del elemento de activo correspondiente.

Asimismo se regula una deducción por reversión de esa medida temporal consistente en que se podrá deducir de la cuota del Impuesto un porcentaje calculado sobre el importe de la amortización que en cada ejercicio se deduzca en la base imponible a los efectos de aplicar el importe de amortización que en su día no fue deducido debido a la limitación legal anteriormente expuesta.

El porcentaje de deducción será el siguiente:

- En 2015 ----- 2%.
- A partir de 2016 ----- 5%.

5.- PÉRDIDAS POR DETERIORO DE CRÉDITOS DE DEUDORES.

Serán deducibles fiscalmente los créditos en los que:

- a) Hayan transcurrido más de 6 meses desde de su vencimiento.
- b) El deudor esté declarado judicialmente en situación de concurso.
- c) El deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Sean objeto de un litigio judicial o arbitral que verse sobre su existencia o cuantía.

No serán deducibles fiscalmente:

- a) Los créditos adeudados por sociedades vinculadas, salvo que estén incursos en un proceso judicial de concurso y se haya abierto judicialmente la fase de liquidación.
- b) Los créditos adeudados por entidades públicas, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- c) Las estimaciones globales del riesgo de insolvencias de deudores.

En los casos de coberturas contables y partidas cubiertas con cambios reconocidos en las cuenta de pérdidas y ganancias, aquéllas minorarán el valor de estas a los efectos de determinar el tratamiento fiscal que corresponda a la renta obtenida.

6.- PÉRDIDAS POR DETERIORO DE INMOVILIZADO.

No son deducibles fiscalmente las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, del inmovilizado intangible y de las inversiones inmobiliarias.

En el inmovilizado intangible de vida útil indefinida, inclusive el fondo de comercio, será deducible fiscalmente un importe máximo anual del 5% de su precio de adquisición. (En 2015 ese límite será del 1% para el fondo de comercio y del 2% para otros elementos de inmovilizado intangible de vida útil indefinida)

Como excepción a lo anterior seguirá siendo de aplicación, tal y como regulaba la anterior Ley, la no deducción fiscal de la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida ó indefinida, inclusive el fondo de comercio, que hubiere sido adquirido a otras sociedades del mismo Grupo Mercantil con anterioridad al primer ejercicio iniciado a partir del 1/1/2015.

7.-PÉRDIDAS POR DETERIORO DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES.

No es deducible fiscalmente la pérdida por deterioro de participaciones en el capital de otras entidades.

8.- GASTOS NO DEDUCIBLES.

La LIS enumera, entre otros, los siguientes conceptos de gastos no deducibles fiscalmente:

a) **Los intereses de préstamos participativos entre sociedades de un mismo Grupo Mercantil**, salvo que los préstamos se hubieren otorgado antes del 20/6/2014.

b) **Las liberalidades.**

No se consideran liberalidades los gastos por atenciones a clientes/proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la entidad ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o servicios.

No obstante lo anterior, se establece como límite a la deducción de los gastos por atenciones a clientes/proveedores un importe del 1% de la cifra de ventas de la sociedad.

Tampoco se consideran liberalidades las retribuciones, por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones amparadas en un contrato laboral, a quiénes ostenten el cargo de Administrador/Consejero.

c) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

d) Los gastos financieros derivados de deudas con entidades del mismo Grupo Mercantil, salvo cuando se acredite la existencia de motivos económicos válidos, cuando el importe de la deuda se haya destinado a: (i) la adquisición a otras entidades del Grupo Mercantil de participaciones en otras sociedades; (ii) la aportación de capital u otras aportaciones a los fondos propios, de otras entidades del mismo Grupo Mercantil.

e) Los gastos por indemnizaciones por extinción de una relación laboral ó por extinción de una relación mercantil con los Administradores de la sociedad, en cuanto al importe de la indemnización que exceda del importe fijado con carácter obligatorio por la normativa laboral, ó de 1 millón de euros en los casos en que la normativa laboral no fuere de aplicación ó no fijase importe obligatorio.

- f) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas/entidades residentes en países calificados como paraísos fiscales, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación efectivamente realizada.
- g) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10% (consideramos que esa diferencia de calificación fiscal se producirá principalmente en operaciones de naturaleza híbrida).

9.- LÍMITE DE DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS.

9.1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

9.2. Se entiende como gastos financieros netos la diferencia entre los gastos financieros y los ingresos derivados de cesión de capitales propios a terceros. No se computan para este cálculo los gastos financieros no deducibles por destino y que han sido expuestos en 8, d).

9.3. El beneficio operativo se determina partiendo del resultado de explotación y eliminando los siguientes gastos: (i) amortización de inmovilizado; (ii) subvenciones; (iii) deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado; y adicionando las partidas de: (i) ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que consistan en dividendos de entidades en que se participe, directa o indirectamente, en, al menos, un 5% del capital o en las que el precio de adquisición sea superior a 20 millones de euros, exceptuando los de aquellas participaciones que hayan sido adquiridas con deuda cuyos gastos financieros no son deducibles por destino (véase 8, d)

9.4. En todo caso serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por un importe de 1 millón de euros.

Consecuentemente, hay un doble límite (el 30% del beneficio operativo y 1M€) aplicándose el mayor de los dos. Conforme a ello, una sociedad cuyo gasto financiero neto es de 1 millón de euros, aún cuando éste importe supere el 30% del beneficio operativo, podrá deducirse fiscalmente el millón de euros.

9.5. En el caso de que los gastos financieros netos de un período impositivo no alcanzaran el límite establecido, la diferencia entre el citado límite y los gastos

financieros netos del período se adicionará al límite deducible en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.

9.6. El límite de deducción de los gastos financieros netos en las entidades en régimen de consolidación fiscal se referirá al grupo fiscal.

9.7. Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción por causa de la limitación, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite del 30%.

9.8. Se regula otro límite especial para los gastos financieros derivados de la adquisición de participaciones en otras sociedades.

10.- ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.

La eliminación de la doble imposición interna que con la anterior normativa se conseguía mediante una deducción en la cuota del impuesto, pasa en la nueva Ley a conseguirse mediante un sistema de exención de la renta.

Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios los intereses correspondientes a préstamos participativos otorgados a sociedades del mismo Grupo Mercantil.

No es de aplicación la exención respecto del importe de los dividendos cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

10.1. Exención del Impuesto sobre los dividendos percibidos de otras sociedades.

10.1.1. Requisitos en participaciones de sociedades residentes en España

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea al menos del 5%, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

En el caso de que en la sociedad participada más del 70% de sus ingresos provengan de dividendos de otras sociedades o de rentas por transmisión de valores de otras sociedades se requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta de al menos el 5% en esas otras sociedades de las que provienen los ingresos.

b) Que el porcentaje de participación se posea ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo, o en su defecto que se mantenga posteriormente hasta completar el plazo de 1 año.

10.1.2. Requisitos adicionales en participaciones de sociedades no residentes en España.

Que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta, en el ejercicio en que hayan obtenido los beneficios que se distribuyen, a un impuesto extranjero análogo al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen nominal no inferior al 10%. Este requisito se considera cumplido sin necesidad de acreditación cuando la entidad participada resida en un Estado con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

10.2. Exención del Impuesto sobre las plusvalías por transmisión de participaciones en otras sociedades.

Está exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de participaciones en otras entidades cuando se cumpla en la fecha de transmisión el requisito indicado en 10.1.1 y se cumpla el requisito indicado en 10.1.2. durante todos los años de tenencia de la participación.

La LIS regula la forma de aplicación parcial de la exención en aquéllos casos en los que el requisito indicado en 10.1.2 se haya cumplido sólo en algunos de los años de tenencia de la participación.

11.- CALCULO DE DETERMINADAS RENTAS NEGATIVAS.

11.1. La renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en una sociedad que hubiera sido objeto con anterioridad de una transmisión por otra entidad del mismo Grupo Mercantil se minorará en la renta positiva obtenida en la anterior transmisión que hubiere gozado de exención en el Impuesto.

11.2. La renta negativa obtenida en la transmisión de una participación en otra sociedad se minorará en el importe de los dividendos recibidos de la sociedad participada desde 2009 siempre que los referidos dividendos no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención.

11.3. En las transmisiones sucesivas de valores homogéneos el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas en las transmisiones previas y que hayan gozado de exención.

12. – ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES (EP) FUERA DE ESPAÑA.

12.1. Rentas positivas

Las rentas positivas obtenidas por un EP en el extranjero están exentas si han estado sujetas y no exentas a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo no inferior al 10%. Este requisito se considera cumplido sin necesidad de acreditación cuando la entidad participada resida en un Estado con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

12.2. Rentas negativas

No se integran en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas negativas obtenidas por un EP en el extranjero.

12.3. Transmisión del EP

La renta positiva está exenta si se cumple lo especificado en 10.2.

La renta negativa derivada de la transmisión de un EP se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades minorada en las rentas positivas procedentes del EP que hubieren estado exentas del Impuesto.

13. – REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

El objetivo de la Reserva de capitalización (según el Preámbulo de la LIS) es potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, incentivando el saneamiento de las empresas y su competitividad.

13.1. Contribuyentes que pueden aplicarla

Los contribuyentes que tributan al tipo impositivo general (28% en 2015 y 25% posteriormente).

13.2. Porcentaje de la reducción

Se establece una reducción de la base imponible por un importe equivalente al 10% del incremento de los fondos propios.

13.3. Límite de la reducción en la base imponible

El importe de la reducción no puede exceder del 10% de la base imponible. En el caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción establecida en 13.2, la cantidad pendiente podrá ser aplicada en los ejercicios que finalicen en los 2 años siguientes.

13.4. Requisitos

a) Mantenimiento del incremento de fondos propios durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo que se produzcan pérdidas contables. Para el cálculo del incremento no se computan, entre otras partidas, las siguientes: (i) las aportaciones de los socios; (ii) las reservas de carácter obligatorio por Ley ó por Estatutos.

b) Dotar una Reserva por el importe de la reducción que será indisponible durante un plazo de 5 años.

c) No es necesario materializar la Reserva de Capitalización en inversiones concretas.

14.- REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: LA RESERVA DE NIVELACIÓN.

El objetivo de la Reserva de nivelación (según el Preámbulo de la LIS) es minorar la base imponible positiva de un determinado período respecto de las potenciales bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando así en el tiempo la aplicación de las potenciales bases imponibles negativas futuras (carry back).

14.1. Contribuyentes que pueden aplicarla

Los contribuyentes sometidos al régimen tributario especial que regula incentivos para las entidades de reducida dimensión.

Están sometidas al régimen tributario especial de entidades de reducida dimensión aquéllas entidades que en el período impositivo anterior hayan tenido una cifra de negocio inferior a 10 millones de euros.

14.2. Porcentaje de la reducción

Se establece una minoración de la base imponible hasta el 10% de su importe.

14.3. Límite de la reducción

El importe de la minoración de la base imponible no puede exceder de 1 millón €.

14.4. Adición de la Reserva de Nivelación a la base imponible

Las cantidades minoradas en la base imponible de un ejercicio se adicionarán a la base imponible de los ejercicios que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante, en su caso, se adicionará a la base imponible del período impositivo en curso a la fecha de conclusión de los 5 años.

14.5. Requisitos

a) Dotar una Reserva por el importe de la minoración de la base imponible que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de las cantidades minoradas.

b) La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se minore la base imponible. En caso de no poderse dotar la Reserva en ese ejercicio, deberá efectuarse la dotación con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes.

14.6. Compatibilidad con la Reserva de capitalización

La Reserva de nivelación es compatible con la Reserva de capitalización.

15.- COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

15.1. Se elimina el límite de número de ejercicios futuros durante los que se podrán compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Ello es también aplicable a las bases imponibles negativas acumuladas a 1/1/2015.

15.2. Se establece como regla general (cuya aplicación se difiere a partir de 2017) un **límite porcentual de compensación de las bases imponibles negativas** que se computa sobre la base imponible positiva de cada ejercicio en que se proceda a la dicha compensación y que es del 70%.

15.3. No obstante, durante 2015 los contribuyentes cuya cifra de negocios haya superado los 6 millones durante 2014, aplicarán la compensación de bases imponibles negativas con los siguientes límites porcentuales sobre la base imponible positiva:

En 2015, idéntico al que regía en 2014 (entidades con cifra de negocios \geq 20 y $<$ 60 (millones euros) el límite es del 50%; entidades con cifra de negocios \geq 60 millones de euros el límite es del 25%.

En 2016, el límite porcentual será del 60%.

A partir de 2017, el límite porcentual será del 70%

15.4. En todo caso se podrán compensar bases imponibles negativas hasta 1 millón euros aún cuando del límite porcentual expuesto en el apartado 15.2 resulte una cantidad inferior.

15.5. La Administración Tributaria tendrá **un plazo de 10 años para comprobar las bases impositivas negativas compensables fiscalmente.**

15.6. El límite porcentual de compensación de bases impositivas negativas no es de aplicación:

a) En las entidades de nueva creación durante los 3 primeros períodos impositivos en que obtengan una base imponible positiva.

b) A las rentas positivas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

c) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la sociedad, saldo que la misma sea consecuencia de una fusión, escisión, u otras operaciones de reestructuración establecidas por la LIS.

15.7. No serán compensables las bases impositivas negativas de una sociedad en la que se haya producido una transmisión de la mayoría de su capital social siempre y cuando concurren adicionalmente determinadas circunstancias establecidas en la Ley.

16.- TIPO IMPOSITIVO.

El tipo impositivo general se fija en el 25%.

En 2015, el tipo impositivo general será del 28%.

Queda eliminado el tipo de gravamen reducido aplicable en la anterior Ley a las entidades de reducida dimensión (cifra de negocios <10 millones€).

Como excepción a lo anterior dichas entidades **en 2015** tributarán al tipo impositivo del 25% sobre un importe de la base imponible de 300.000€ (el resto de la base imponible tributará al tipo impositivo del 28%).

Igualmente como excepción durante 2015 las entidades cuya cifra de negocios en ese ejercicio sea inferior a 5 millones€ y la plantilla media sea inferior a 25 empleados tributarán al tipo impositivo del 25%, siempre y cuando cumplan determinados requisitos adicionales.

Se regula un tipo impositivo reducido (15%) para las entidades de nueva creación que inicien una actividad económica (la LIS específica y excluye los casos en que hay sucesión y no inicio de una actividad económica), que será aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

17.- DEDUCCIONES EN LA CUOTA.

Se elimina la deducción por reinversión, regulándose un régimen transitorio para las operaciones anteriores.

Se elimina igualmente la deducción por inversiones medioambientales

Se mantienen como deducciones vigentes las siguientes:

- a) Deducción por actividades de I+D+i
- b) Deducción por inversiones en producciones cinematográficas.
- c) Deducción por creación de empleo.
- d) Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

18.- RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

La novedad más importante en el Régimen de Consolidación es la modificación del perímetro de consolidación.

El porcentaje de participación, directa o indirecta, para formar parte de un Grupo Fiscal se fija en el 75%, como mínimo. Se exige como requisito adicional al porcentaje mínimo de participación que la sociedad dominante ostente la mayoría de votos en las sociedades dependientes.

Se modifica la situación vigente anteriormente en virtud de la cual se calificaba como sociedad dominante del Grupo Fiscal a la sociedad residente en España que lo fuera respecto a las sociedades dependientes residentes en España.

A partir de 2015 la sociedad dominante será la entidad residente o no residente que ostente la participación, directa o indirecta, del 75%, como mínimo sobre otras sociedades residentes en España.

En los casos en que la sociedad dominante sea no residente en España el perímetro de consolidación englobará sólo las sociedades dependientes residentes en España. En tal caso, la sociedad dominante no residente deberá designar a una de las sociedades residentes en España como representante del Grupo Fiscal.

19.- PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IMPUESTO

La regulación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto a realizar en los meses de abril, octubre y diciembre no experimenta novedades respecto al régimen vigente.

A partir de 2016 el pago fraccionado para las sociedades cuya cifra de negocio haya superado los 6 millones€, en el ejercicio anterior a qué al que corresponde el pago

fraccionado, será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo general del Impuesto (redondeando el resultado por defecto), lo que implicará un porcentaje del 17%. Del dicho resultado se minorarán las bonificaciones, las retenciones, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al mismo período impositivo.

En 2015, regirá, con ciertas modificaciones, el mismo régimen vigente en 2014, cuyos puntos esenciales a tener en cuenta son: (i) debe computarse en la base para el cálculo del pago fraccionado el 25% de los dividendos y rentas exentas procedentes de entidades no residentes; (ii) debe computarse en la base para el cálculo del pago fraccionado el 100% de los dividendos y rentas exentas procedentes de entidades residentes; (iii) en el caso de entidades cuya cifra de negocio en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio 2015 fuese al menos de 20 millones€, el importe del pago fraccionado no puede ser inferior al 12% del resultado contable minorándose del dicho importe exclusivamente los pagos fraccionados. No obstante ese porcentaje será del 6% en el caso de que en el contribuyente que realice el pago fraccionado al menos el 85% de sus ingresos correspondan a rentas exentas; (iv) los porcentajes para el cálculo de la cuantía del pago fraccionado serán los que se reseñan a continuación.

Pagos Fraccionados Ejercicio 2015				
Importe Cifra de Negocios 12 meses anteriores	Tipo	Importe Mínimo del Pago sobre el resultado contable	Inclusión 25% dividendos y rentas exentas de sociedades no residentes	Inclusión 100% dividendos y rentas exentas de sociedades residentes
Menos de 10.000.000€	20%	No	Sí	Sí
De 10.000.000€ a menos de 20.000.000€	21%	No	Sí	Sí
De 20.000.000€ a menos de 60.000.000€	24%	Sí	Sí	Sí
60.000.000€ ó superior	27%	Sí	Sí	Sí

Quedamos a su disposición para cualquier duda que se les plantee.

20.- ANEXO. AMORTIZACIONES. TABLA DE PORCENTAJES.

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Período de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimientos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones, Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14

Elementos de Transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos, Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20