

PRIMERAS REFLEXIONES DE LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Fernando Borrás Amblar

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE 28 de noviembre), es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. La misma, con un carácter integrador, como lo fue el texto refundido de la LIS, establece la regulación del Impuesto sobre Sociedades para todas las personas jurídicas, manteniendo el régimen fiscal especial establecido en las siguientes leyes:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen fiscal de las Cooperativas.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para las entidades sin fines lucrativos que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la citada norma.
- Ley 11/2009, de 26 de diciembre, para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, para los partidos políticos.

La Ley 27/2014 está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 12 disposiciones finales. La denominación de los nueve títulos es similar a la actual, sin embargo, en la integración de los capítulos y los artículos dentro de ellos, se aprecia una mejor ubicación de los mismos; dando, de esta manera, mejor comprensión de todo el impuesto.

De la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades destacamos lo siguiente:

- El establecimiento de la exención para evitar la doble imposición de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, en las condiciones que se determinan.
- La consideración de gastos no deducibles a los deterioros de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible y valores representativos de deuda.
- La simplificación de las tablas de amortización.
- El establecimiento de la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación, esta última exclusivamente para pymes, como reducciones para la determinación de la base imponible.

Palabras claves: reforma del Impuesto sobre Sociedades y Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

FIRST REFLECTIONS CONCERNING LAW 27/2014, OF NOVEMBER 27, OF CORPORATE INCOME TAX

Fernando Borrás Amblar

ABSTRACT

Law 27/2014, of November 27 (published on BOE November 28), is the new Corporate Income Tax Law. Its inclusive nature, as the precedent consolidated text, establishes the Corporate Income Tax standard regulations for legal entities, but maintaining the special tax regimes set forth in the following Laws:

- Law 20/1990, of December 19, about Cooperatives Tax Regime.
- Law 49/2002, of December 23, of Non-profit entities which comply with the requirements established under Section II of the aforesaid text.
- Law 11/2009, of December 26, of Real Estate Investment Trusts (so-called, SOCIMIS)
- Organic Law 8/2007, of July 4, of political parties.

Law 27/2014 is structured in nine sections, comprising 132 articles, 12 additional provisions, 37 transitional provisions, 1 repealing provision and 12 final provisions. The current denomination of the 9 sections is very similar to the current one; however, the organization of its articles within them is more organized providing a better comprehension of the tax.

With respect to the new Corporate Income Tax Law, the following must be highlighted:

- The exemption to avoid double taxation on dividends and capital gains arising from the sale of shares of both residents and non-resident entities provided certain conditions are met.
- The non-deductibility for tax purposes of securities, fixed, real estate and intangible assets impairments.
- The simplification of amortization tables.
- The creation of a capitalization and alignment reserve (the latter is exclusive for SME), as taxable base reductions.

Keywords: Corporate Income Tax reform and Law 27/2014, of November 27.

Sumario

Modificaciones al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Primeras reflexiones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La misma, con un carácter integrador, como lo fue el texto refundido de la LIS, establece la regulación del Impuesto sobre Sociedades para todas las personas jurídicas, manteniendo el régimen fiscal especial establecido en las siguientes leyes:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, para las Cooperativas (disp. final primera).
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para las entidades sin fines lucrativos que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la citada norma (disp. final segunda).
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en la citada norma (disp. final tercera).

Nota: Las normas citadas anteriormente han sido objeto de pequeñas modificaciones por la Ley 27/2014, en sus disposiciones finales cuarta, quinta y séptima.

Por último, también se mantiene la siguiente norma:

- Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, para los partidos políticos, que siguen siendo entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en la citada ley orgánica (art. 11.4 de la Ley 27/2014).

Llama la atención que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que deroga el texto refundido de la LIS, contenga pequeñas modificaciones a la citada norma (disp. final sexta).

Por ello, antes de realizar las reflexiones sobre la nueva LIS, nos vamos a referir a las pequeñas modificaciones, al texto refundido de la LIS.

MODIFICACIONES AL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las disposición final sexta de la Ley 27/2014 contiene las siguientes modificaciones al texto refundido de la LIS:

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La misma, con un carácter integrador, como lo fue el texto refundido de la LIS, establece la regulación del Impuesto sobre Sociedades para todas las personas jurídicas, manteniendo el régimen fiscal especial establecido en las siguientes leyes:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, para las Cooperativas (disp. final primera).
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para las entidades sin fines lucrativos que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la citada norma (disp. final segunda).
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en la citada norma (disp. final tercera).

Nota: Las normas citadas anteriormente han sido objeto de pequeñas modificaciones por la Ley 27/2014, en sus disposiciones finales cuarta, quinta y séptima.

Por último, también se mantiene la siguiente norma:

- Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, para los partidos políticos, que siguen siendo entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en la citada ley orgánica (art. 11.4 de la Ley 27/2014).

Llama la atención que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que deroga el texto refundido de la LIS, contenga pequeñas modificaciones a la citada norma (disp. final sexta).

Por ello, antes de realizar las reflexiones sobre la nueva LIS, nos vamos a referir a las pequeñas modificaciones, al texto refundido de la LIS.

MODIFICACIONES AL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las disposición final sexta de la Ley 27/2014 contiene las siguientes modificaciones al texto refundido de la LIS:

Primera. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el apartado 6 del artículo 67 del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
<p>Artículo 67.6.</p> <p>En el supuesto de que una Caja de Ahorros o una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un periodo impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.</p>	<p>Artículo 67.6.</p> <p>En el supuesto de que una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un periodo impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.</p>

La única modificación ha consistido en añadir, en el texto que se modifica, la mención a las «cajas de ahorros», en los supuestos de que pierdan la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal. Tenemos que recordar que el punto 6 del artículo 67 del texto refundido de la LIS fue introducido por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre y, por ello, parece que se trata de una corrección de errores, aclaratoria.

Segunda. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se modifican dos preceptos:

El apartado 13 del artículo 19 del texto refundido de la LIS que hace referencia a la reversión de algunos deterioros de créditos y de las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social.

Los apartados 3 y 4 del artículo 24 del texto refundido de la LIS, que hace referencia a la obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Analicemos cada una de las modificaciones.

a) Modificación del apartado 13 del artículo 19, del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
<p>Artículo 19.13.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los</p>	<p>Artículo 19.13.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los</p>

.../...

Texto modificado	Texto anterior
<p>.../...</p> <p>deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros. • El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros. <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>	<p>deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>

Tenemos que recordar que el apartado 13 del artículo 19 se introdujo en el texto refundido de la LIS por el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Ahora se modifica el precepto, con efectos para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2014. Con ello, obviamente, el texto introducido el 29 de noviembre de 2013 (por el RDL 14/2013) solo tiene vigencia para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 hasta los periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2014.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta número V2212/2014, de 8 de agosto, ha aclarado el contenido del texto inicial.

Las precisiones establecidas en el texto que ahora se modifica son las siguientes:

- a) Se introduce que no hay que tener en cuenta los créditos por activos diferidos adeudados por entidades de derecho público.
- b) Se aclara que las dotaciones por deterioro de créditos (de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público), son aquellas «cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley». Anteriormente decía «siempre que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley». El precepto original y el modificado dicen lo mismo, pero con la redacción actual se aclara el concepto.

Las empresas pueden tener dotaciones por deterioro de créditos que no sean fiscalmente deducibles, por ello, en el citado ejercicio se realizará un ajuste positivo al resultado contable, y esta circunstancia generará un crédito por activo diferido. Cuando, en un periodo posterior, se produzca la circunstancia para ser deducible fiscalmente, no habrá anotación contable, pero el crédito por activo diferido revertirá mediante un ajuste negativo al resultado contable. Pues bien, si la deducibilidad, en el periodo posterior, se produce como consecuencia de que han transcurrido más de seis meses por impago de la deuda, es decir, por aplicación del artículo 12.2 a), estos deterioros de créditos no se verán afectados por la limitación establecida en el precepto.

En este punto, con la redacción originaria, la Consulta V2212/2014 dice lo siguiente: «Cuando el artículo 19.13 del TRLIS establece que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) del TRLIS debe entenderse que quedan excluidos de la aplicación del primer precepto señalado todos aquellos activos por impuesto diferido reconocidos en balance cuya deducibilidad se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) del TRLIS.

Por tanto, lo dispuesto en el artículo 19.13 del TRLIS no es aplicable en relación con aquellos activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por el mero transcurso del plazo de 6 meses. Sin embargo, sí que resultará aplicable al resto

de activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por otras circunstancias, siempre que no queden expresamente excluidos por el citado artículo 19.13 del TRLIS».

Entendemos que el precepto establecido en el artículo 19.13 se aplica a aquellos deterioros de créditos contabilizados (que no sean de menos de seis meses o de deudores no vinculados o a los adeudados por entidades de derecho público), que no fueron gasto fiscalmente deducible en un periodo anterior, y que han dado lugar a la contabilización de un impuesto diferido.

Entre otros créditos cuyo deterioro no es deducible por el artículo 12.2 del texto refundido de la LIS nos podemos encontrar:

- Los que estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados por derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga.

Por último, aquí nos encontramos todos los deterioros de créditos de las entidades financieras cuya deducibilidad fiscal en un ejercicio impide el artículo 7 del reglamento del impuesto, generando el correspondiente crédito por activo diferido y que, en un ejercicio posterior, son deducibles, sin que su deducibilidad venga por aplicación del artículo 12.2 a).

- c) El límite para la integración de los ajustes negativos era, para todas las empresas, el siguiente: «La base imponible previa a su integración y a la compensación de las bases imponibles negativas».

Con la modificación que se introduce se limita, un poco más, la integración en la base imponibles de los ajustes negativos, a los siguientes límites:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCEN)	Límite
0 ≤ INCEN < 20.000.000	BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
20.000 000 ≤ INCEN < 60.000.000	50 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
60.000.000 ≤ INCEN	25 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.

EJEMPLO

La mercantil ASA contabilizó en ejercicios anteriores aportaciones a fondos de pensiones internos por importe de 14.000.000 euros que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 13.1 b) y 14.1 f), no fueron deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, contabilizando, asimismo, el impuesto diferido por importe de 4.200.000 euros (30 % de 14.000.000).

En el ejercicio 2014, satisfizo 7.000.000 euros (la mitad de las aportaciones realizadas) a personas que cumplieron las condiciones establecidas al haberse producido la jubilación de las mismas.

En el ejercicio 2014, la base imponible previa a la integración de las aportaciones a sistemas de previsión social y a la compensación de bases imponibles negativas asciende a 6.500.000 euros. Comentar las incidencias fiscales, teniendo en cuenta que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior fue, respectivamente, de:

10.000.000 de euros.

25.000.000 de euros.

70.000.000 de euros.

Solución

En el ejercicio 2014, en principio, son gastos fiscalmente deducibles los pagos realizados a las personas beneficiarias, es decir 7.000.000 euros, y se tendría que realizar un ajuste negativo. Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.13 del texto refundido de la LIS, se podrán integrar en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta que las cantidades a integrar van a ser distintas según la cifra de negocios del año anterior.

En nuestro caso, las cantidades que se podrán integrar como gasto fiscalmente deducible serían las siguientes:

Importe neto cifra negocios año anterior	Cantidad límite a integrar
Caso A) INCN 10.000.000 €	6.500.000 € (El límite es la BI previa a la integración y a la compensación de las bases imponibles negativas)
Caso B) INCN 25.000.000 €	3.250.000 € (50 % de 6.500.000)
Caso C) INCN 70.000.000 €	1.625.000 € (25 % de 6.500.000)

El resto, en cada uno de los casos, queda pendiente para ejercicios posteriores.

b) Modificación de los apartados 3 y 4 del artículo 24 del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
<p>24.3. No se integrarán en la base imponible:</p> <p>a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que se realicen con cargo al fondo de obra social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.</p> <p>24.4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, podrán reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.</p> <p>En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta ley.</p>	<p>24.3. No se integrarán en la base imponible:</p> <p>a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones.</p> <p>b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.</p> <p>24.4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias podrá reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.</p> <p>En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta ley.</p>

Las modificaciones efectuadas las hemos resaltado en negrita y obedecen, a nuestro entender, a precisiones técnicas que perfeccionan la norma. Por otra parte, destacamos que el texto mo-

dificado es el mismo que esta integrado en los apartados 3 y 4 del artículo 24 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que se refiere, asimismo, a la «Obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias».

Por último, la disposición final octava de la Ley 27/2014 modifica la realización de los pagos fraccionados, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

La modificación es puntual, y lo que se modifica es el primer párrafo del apartado dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Veamos el texto anterior y el texto modificado.

Texto modificado	Texto anterior
<p>Primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.</p> <p>Dos. La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos 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, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo. Quedará excluido del resultado positivo referido el importe del mismo 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.</p>	<p>Primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.</p> <p>Dos: La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inician los periodos impositivos dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos 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, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo.</p>

Las modificaciones obedecen a una inclusión técnica, introducida por la Ley 17/2014, en relación con las imputaciones de las quitas y esperas consecuencia de un acuerdo de acreedores, que perfecciona la norma.

Está claro que, a la hora de publicarse la Ley 27/2014, las empresas que iniciaron su periodo impositivo el 1 de enero de 2014 ya han realizado dos pagos fraccionados. Por ello la modificación afectará, en estos casos, exclusivamente, al tercer pago fraccionado del ejercicio 2014.

PRIMERAS REFLEXIONES DE LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 12 disposiciones finales, con lo cual, podemos decir que la nueva norma del Impuesto sobre Sociedades tiene menos articulado que el texto refundido de la LIS. La denominación de los nueve títulos es similar a la actual, sin embargo, en cuanto a la integración de los capítulos y los artículos dentro de ellos, se aprecia una mejor ubicación de los mismos; dando, de esta manera, mejor comprensión de todo el impuesto.

Destacamos que el artículo correspondiente a la imputación temporal, en la Ley 27/2014, es el artículo 11 (anteriormente en el TRLIS era el art. 19); la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, en la Ley 27/2014, viene recogida en el artículo 16, posterior al artículo 15, que hace referencia a los gastos no deducibles, ordenando de esta manera la materia de la deducibilidad de los gastos y, por último, la estimación de rentas (que en TRLIS venía recogida en el art. 5) se integra, exclusivamente, para la determinación de la base imponible en el método de estimación indirecta, en el artículo 123, dentro del título de la gestión del impuesto.

Su implantación se prevé para los periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

La entrada en vigor se prevé para periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en la disposición transitoria trigésima cuarta, se establecen medidas temporales aplicables en el periodo 2015, que serán detalladas en cada uno de los preceptos afectados.

Vamos a analizar las novedades de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, con el siguiente esquema:

1. En relación con el hecho imponible.
2. En relación con los contribuyentes.
 - 2.1. Precisión con carácter general.
 - 2.2. Nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.3. Precisiones en materia de exenciones.
3. En relación con la base imponible.
 - 3.1. En materia de imputación temporal.
 - 3.2. En materia de amortizaciones.
 - 3.3. En materia de deterioros.
 - 3.4. En materia de provisiones
 - 3.5. En materia de gastos no deducibles.
 - 3.6. En materia de reglas especiales de valoración.
 - 3.7. En materia de operaciones vinculadas.
 - 3.8. En materia de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.
 - 3.9. En materia de compensación de bases imponibles negativas.
4. En relación con el tratamiento de la doble imposición, interna e internacional.
5. En relación con incentivos fiscales.
 - 5.1. Creación de la reserva de capitalización, reduciendo la base imponible.
 - 5.2. Creación de la reserva de nivelación de bases imponibles, exclusivamente para pymes.
 - 5.3. En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
6. En relación con el tipo de gravamen.
7. En relación con los regímenes especiales.
 - 7.1. Regímenes especiales integrados en la Ley 27/2014.
 - 7.2. Régimen de Consolidación fiscal.
 - 7.3. Régimen de fusiones, escisiones, canje de activos y aportaciones no dinerarias y cambios de domicilio fiscal comunitarios.
 - 7.4. Régimen de entidades de reducida dimensión.
 - 7.5. Régimen de determinados contratos de arrendamiento financiero.
8. En relación con la gestión del impuesto.

Veamos las principales modificaciones de acuerdo con el esquema propuesto:

1. En relación con el hecho imponible

Las principales modificaciones son las siguientes:

Primera. Se elimina el artículo 5 del texto refundido de la LIS, que anteriormente se denominaba «Estimación de rentas», y su contenido se integra, dentro del título IX, «Gestión del impuesto», un artículo, el 123 de la Ley 27/2014, denominado «Estimación de rentas en el método de estimación indirecta», dando precisión al concepto, ya que su aplicación solo era posible cuando la Administración determinara la base imponible por el método de estimación indirecta al no llevar contabilidad, o llevarla de manera incorrecta, el obligado tributario.

Recordamos el artículo 5 del texto refundido de la LIS y detallamos el artículo 123 de la Ley 27/2014.

<p>Artículo 5 del TRLIS. <i>Estimación de rentas.</i> Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.</p>	<p>Artículo 123 de la Ley 27/2014. <i>Estimación de rentas en el método de estimación indirecta.</i> Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado.</p>
--	--

Segunda. En el artículo 5 de la Ley 27/2014 se incorpora un artículo denominado «Concepto de actividad económica y entidad patrimonial», estableciendo, por una parte, el concepto de actividad económica con carácter general y precisando el concepto en el caso de arrendamiento de inmuebles, en términos muy parecidos a como se establece en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), exigiendo, únicamente, una persona con contrato laboral y jornada completa; por otra parte, se establece el concepto de entidad patrimonial, concepto ya conocido en años anteriores, que había desaparecido de la norma y que, cuando se necesitaba el mismo, se remitía al artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio). De esta manera, no nos sorprende que se establezca en la LIS, nuevamente, que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

Detallamos parte del artículo 5 de la Ley 27/2014.

<p>Artículo 5. <i>Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.</i></p> <p>1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

.../...

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

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

2. A los efectos de lo previsto en esta ley, **se entenderá por entidad patrimonial** y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

La Ley 27/2014, a lo largo de su articulado, hace mención al hecho de que una entidad tenga la consideración de patrimonial. Destacamos las siguientes referencias:

- El artículo 21.5 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la «Exención para eliminar la doble imposición», establece que la exención de la renta positiva en la transmi-

sión de una entidad, cumpliendo los requisitos de porcentaje y tiempo de tenencia de la participación, no se aplicará a aquella parte de la de la renta derivada de la transmisión de la participación, en una entidad que tenga la consideración de patrimonial. En estos casos, la renta exenta se limita al incremento de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

- El artículo 26.5 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la «Compensación de bases impositivas negativas», se establece que no podrán ser objeto de compensación las bases impositivas negativas, en los casos que exista una transmisión de participaciones de una entidad patrimonial y concurren las dos siguientes circunstancias:
 - a) Que la mayoría del capital social hubiere sido adquirida por una entidad o conjunto de entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponda la base imponible negativa.
 - b) Que las personas o entidades adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- El artículo 101 de la Ley 27/2004, que se refiere a que los incentivos establecidos para empresas de reducida dimensión no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.
- El artículo 107.1 de la Ley 27/2014, que hace referencia a las «Entidades de tenencia de valores extranjeros», establece que no pueden acogerse a ese régimen especial las entidades que tengan la consideración de patrimonial.

2. En relación con los contribuyentes

2.1. *Precisión con carácter general*

La Ley 27/2014 denomina «contribuyentes» lo que anteriormente el texto refundido de la LIS denominaba «sujetos pasivos», integrando el término establecido en el artículo 35 de la Ley General Tributaria. Por otra parte, se establece que los contribuyentes de este impuesto se designarán, de manera abreviada e indistintamente por las denominaciones «sociedades o entidades» a lo largo de la ley.

2.2. *Nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades*

- Se establecen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a las sociedades civiles que tengan objeto mercantil. Anteriormente, las sociedades civiles, con y sin

personalidad jurídica, tributaban por el régimen de atribución de rentas establecido en el IRPF. Sin embargo, estos nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (sociedades civiles con objeto mercantil) tributarán en el Impuesto sobre Sociedades para ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 (disp. trans. trigésima cuarta de la Ley 27/2014). A su vez, la disposición transitoria trigésima segunda establece normas transitorias en relación con las sociedades civiles sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

- Las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil seguirán tributando en el régimen de atribución de rentas establecido en la sección 2.^a del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Dado que las sociedades civiles van a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de periodos que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley 27/2014 establece que la letra a) del apartado 1 del artículo 7 de la Ley 27/2014 (que se refiere a los contribuyentes) tendrá la siguiente redacción: «a) personas jurídicas, excepto las sociedades civiles».

2.3. Precisiones en materia de exenciones.

En el artículo 9 de la Ley 27/2014, denominado «Exenciones», se establece en términos similares a como se hacía anteriormente, la exención total, para las entidades que se detallan en el apartado 1 del citado artículo, y la exención parcial, en los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, para las entidades que se detallan, siendo estas las siguientes:

- En el apartado 2 se establece la exención parcial en los términos establecidos en el título II de la Ley 49/2012, de 23 de diciembre, a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.
- En el apartado 3 se establece la exención parcial en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la ley (arts. 109 a 111), a las entidades que se detallan, en idénticos términos a como se establecía en el texto refundido de la LIS.
- En el apartado 4 se precisa que estarán parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades los partidos políticos, en los términos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Por último, de una manera clara, en los apartados 2 y 3 del artículo 124 de la Ley 27/2014, denominado «Declaraciones», se establece lo siguiente:

- Apartado 2 del artículo 124: «Los contribuyentes exentos a que se refieren el apartado 1 del artículo 9 no estarán obligados a declarar».

- Apartado 3 del artículo 124: «Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas».

3. En relación con la base imponible

3.1. En materia de Imputación temporal

El artículo 11 de la Ley 27/2014, denominado «Imputación temporal. Inscripción de ingresos y gastos», recoge, con una integración mucho mejor que en texto refundido de la LIS (en esta norma era el art. 19), la materia de imputación temporal de los ingresos y gastos. El citado precepto tiene 13 apartados y las modificaciones establecidas son muchas, convirtiendo el citado precepto en un artículo complicado, artículo que, por otra parte, es fundamental en el Impuesto sobre Sociedades.

Analicemos las distintas modificaciones en cada uno de los apartados.

Criterio general de imputación: El apartado 1 del artículo 11 hace referencia al criterio general de imputación general de ingresos y gastos, siendo este, como anteriormente se establecía, el principio de devengo, de acuerdo con la normativa contable. Aquí ya se producen modificaciones que clarifican aun más, si cabe, el criterio general de imputación temporal. Veamos el apartado 1 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 1 artículo 11. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.</p>	<p>Apartado 1 artículo 19. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.</p>

Otros criterios de imputación: El apartado 2 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que cualquier otro criterio de imputación temporal, utilizado con carácter excepcional, estará supeditado a la aprobación por parte de la Administración tributaria.

Principio de inscripción contable. Ingresos y gastos contabilizados en periodo distinto de devengo. El apartado 3 del artículo 11 hace referencia al principio de inscripción contable para la deducibilidad de los gastos (tal y como se recogía en el apartado 3 del art. 19 del TRLIS), con excepción, de acuerdo con lo previsto en esta ley, de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Las modificaciones en relación con el texto recogido en el texto refundido de la LIS son varias. Veamos el apartado 3 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIIS
<p>Apartado 3 artículo 11.</p> <p>1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.</p> <p>Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.</p> <p>2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.</p> <p>No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable</p>	<p>Apartado 3 artículo 19.</p> <p>No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- La deducibilidad de los gastos está condicionada a su inscripción contable, ahora se exceptúa, junto a los elementos que sean objeto de libertad de amortización, los que sean objeto de amortización acelerada (fundamentalmente para pymes, recogido en el art. 103 de la Ley 27/2014). No obstante, también se exceptúa el principio de inscripción contable para la deducibilidad de algunos gastos que no están contabilizados, de acuerdo con lo establecido en los artículos de la Ley 27/2014, que detallamos a continuación:
 - Artículo 13.3, para la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite de la veinteaava parte de su importe.
 - Artículo 106.7 para la deducibilidad de la parte de cuotas de arrendamiento financiero que correspondan a la adquisición del bien, con el límite del doble (triple para pymes) de la amortización lineal, según tablas de amortización.
- La imputación fiscal de los ingresos contabilizados en un periodo anterior al de devengo en una cuenta de reservas se realizará en el momento de su contabilización. No obstante, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 17.1, párrafo segundo de la ley, en relación con la variaciones de valor originadas por el criterio del valor razonable, en el que se establece que «Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias».
- Cambios de criterios contables: Los cargos o abonos a partidas de reservas se integrarán en la base imponible en el periodo impositivo en el que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas relacionados, respectivamente, con ingresos y gastos, devengados y contabilizados en periodos anteriores, siempre que se hubieran integrado en la base imponible en dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos ingresos o gastos contabilizados con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio del criterio contable.

Imputación de operaciones a plazo. El apartado 4 del artículo 11 hace referencia a la imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado, con alguna modificación a como se establecía en el apartado 4 del artículo 19 del texto refundido de la LIS. Veamos el apartado 4 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 4 artículo 11. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas</p>	<p>Apartado 4 artículo 19. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIIS
<p>.../...</p> <p>proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.</p> <p>Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.</p> <p>En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.</p> <p>No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice.</p>	<p>proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.</p> <p>Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.</p> <p>En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.</p> <p>Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- La imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado es la exigibilidad de los cobros, cuando, anteriormente, era cuando se efectuaran los mismos.
- Las operaciones a plazo son todas «cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año».
- El deterioro contabilizado no será fiscalmente deducible, en el caso de que fuera exigible el cobro, este no se realizará, y se contabilizará un deterioro por el crédito impagado.

Dado que se cambia el criterio en la imputación de las operaciones a plazo, el párrafo tercero de la disposición transitoria primera establece, en relación con las operaciones a plazo realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, lo siguiente:

Párrafo 3 de la disposición transitoria primera.

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

Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles. El apartado 5 del artículo 11 establece el criterio fundamental de que si un gasto contabilizado no ha sido fiscalmente deducible, la reversión del mismo no se integrará en la base imponible.

El apartado 5 del artículo 19 del texto refundido de la LIS establecía la imputación temporal de los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. En el artículo 11 de la Ley 27/2014, no recoge la citada imputación temporal, ya que su regulación ha sido establecida en el artículo 14.1 de la citada norma. Veamos el artículo 14.1 de la Ley 27/2014 y el artículo 19.5 del texto refundido de la LIS.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 1 del artículo 14.</p> <p>No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.</p> <p>Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones.</p>	<p>Apartado 5 artículo 19.</p> <p>Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.</p> <p>Asimismo, los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere el párrafo f) apartado 1 del artículo 13 de esta ley, serán deducibles en el periodo impositivo en que se entreguen dichos instrumentos.</p>

Reversión de gastos que hayan sido fiscalmente deducibles y ventas con perdidas y posterior adquisición de los elementos. El apartado 6 del artículo 11 de la Ley 27/2014 mejora la aplicación a como se establecía en el apartado 6 del artículo 19 del texto refundido de la LIS. Veamos cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 6 del artículo 11.</p> <p>La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.</p>	<p>Apartado 6 artículo 19.</p> <p>La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos</p>	<p>La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- Se establece, de una manera más clara, que la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la base imponible del periodo imponible en que se produzca la reversión, sea en la entidad que la practicó o en otra vinculada con ella.
- En el caso de transmisiones de elementos patrimoniales con pérdidas y posterior adquisición de los mismos, se aplicará la misma regla. En la Ley 27/2014, ha sido eliminando el plazo de seis meses entre la transmisión y la adquisición que en el texto refundido de la LIS se establecía.

Eliminación de provisiones sin abono a una cuenta de ingresos. El apartado 7 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 9 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que cuando se eliminen provisiones sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiera dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Rentas imputadas por contratos de segura de vida (*unit linked*). El apartado 8 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 10 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que, en estos caso, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada periodo impositivo.

Imputación de rentas negativas cuando la adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

La introducción en el Impuesto sobre Sociedades, por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, con efectos para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, estableció que el deterioro de las participaciones en el capital o de fondos propios o en los fondos propios de entidades no era gasto fiscalmente deducible, produciendo la integración de la pérdida cuando las participaciones se transmitieran, vino acompañada de dos preceptos:

- Que las rentas negativas obtenidas por la venta de participaciones a entidades del mismo grupo se imputarían cuando las acciones fueran transmitidas a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

- Que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente a entidades del mismo grupo se imputarían cuando el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejaran de formar parte del grupo.

Estos dos preceptos, con alguna matización, continúan en los apartados 10 y 11 de la Ley 27/2014, pero, además, se añade otro caso en el apartado 9. Veamos cada uno de ellos.

a) El apartado 9 del artículo 11 de la Ley 27/2014 establece lo siguiente:

Apartado 9 del artículo 11.

Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los periodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

De esta manera, las rentas negativas por transmisiones a empresas del grupo de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, se imputan en el periodo impositivo en el que sean dados de baja o sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, la renta negativa obtenida en la transmisión se imputará en los periodos impositivos que resten de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Este precepto ha sido integrado dado que, como posteriormente veremos, en el artículo 13.2 de la Ley 27/2014 se establece que las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, así como las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, no son deducibles fiscalmente.

b) El apartado 10 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 11 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, es decir, que las rentas negativas obtenidas por la venta de participaciones a entidades del mismo grupo se imputarían cuando las acciones sean transmitidas a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Sin embargo, ha sido objeto de una matización, y para ello detallamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TR LIS
<p>Apartado 10 del artículo 11.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento. Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.</p> <p>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta ley.</p>	<p>Apartado 11 artículo 19.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos valores sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo. Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- Que el precepto fue introducido en el texto refundido de la LIS por la Ley 16/2013, de 29 de octubre y, ahora, con una nueva norma, ya es objeto de modificación, precisando lagunas en la norma que han podido ser advertidas.
- Que parece razonable la modificación establecida en cuanto que el importe de la renta negativa se minore en las rentas positivas obtenidas por la transmisión a terceros, pero esto debería producirse en todo caso y no solo cuando el transmitente no pruebe que ha tributado efectivamente, al menos, al 10%. Por otra parte, la minoración de la renta negativa debería tener como límite el importe de la citada renta negativa. Por último, se introduce un concepto indeterminado cual el de la

«tributación efectiva». No obstante debería entenderse por «tributación efectiva» la tributación determinada por tipo efectivo que tributa la sociedad transmitente (obtenido por la división de la cuota líquida entre la base imponible), pero mucho nos tememos que no se interprete la «tributación efectiva» como la tributación al tipo nominal de tributación.

- En relación con los otros dos matices introducidos, es decir, la aplicación del precepto en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero, y que se aplicara el precepto en el caso de extinción de la entidad transmitida, cuando sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley, parecen razonables las modificaciones introducidas.

c) El apartado 11 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 12 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, es decir, que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente a entidades del mismo grupo se imputarían cuando el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Sin embargo, ha sido objeto de una matización, similar a la establecida en el apartado anterior, y para ello detallamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 11 del artículo 11.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.</p> <p>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.</p>	<p>Apartado 12 artículo 19.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.</p> <p>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.</p>

Las modificaciones introducidas en este apartado, al ser similares a una de las modificaciones introducidas en el apartado anterior, nos remitimos a los comentarios realizados anteriormente.

Limitación a la integración de las dotaciones por deterioro de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público y las dotaciones por aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido. El apartado 12 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 13 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, que, recordamos, ha sido objeto de modificación para periodos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2014 en esta misma ley, con alguna precisión técnica, para adaptarlo a la nueva base imponible. Veamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TR LIS
<p>Apartado 12, artículo 11.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>	<p>Apartado 13 del artículo 19.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	<p>en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros. <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>

La limitación establecida en la Ley 27/2014 se refiere a la integración del ajuste negativo como consecuencia de la deducibilidad de los deterioros de créditos o de las aportaciones a sistemas de previsión social o prejubilación.

De esta manera, se establece que el ajuste negativo se integrará con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Exclusivamente para periodos iniciados en 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta, en su letra h), establece lo siguiente:

h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley se integrarán en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas.

Los límites establecidos en la letra g) son los que estaban establecidos el ejercicio anterior, siendo estos los siguientes:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCN)	Límite
$0 \leq \text{INCN} < 20.000.000$	BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
$20.000.000 \leq \text{INCN} < 60.000.000$	50 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
$60.000.000 \leq \text{INCN}$	25 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.

Imputación de quitas y esperas. El apartado 13 del artículo 11 de la Ley 27/2014, último del citado precepto, es igual al apartado 14 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, texto que fue introducido por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

3.2. En materia de amortizaciones

El artículo 12 de la Ley 27/2014, denominado «Correcciones de valor: amortizaciones», tiene tres puntos, que se refieren a los siguientes conceptos:

El apartado 1 del artículo 12 de la Ley hace referencia a la deducibilidad fiscal de las amortizaciones, indicándonos, como señalaba el texto refundido de la LIS, que «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».

A continuación, como el texto refundido de la LIS señala, se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización establecidos en la tabla que recoge la ley.
- Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- El contribuyente justifique su importe.

Es decir, similar a lo establecido en el texto refundido de la LIS. La novedad está en que se simplifican las tablas de amortización, estableciendo una sola tabla, en el coeficiente lineal máximo y el periodo máximo de amortización de los elementos, sin especificación de los distintos tipos de actividades de las empresas. En la disposición transitoria decimotercera se establecen los criterios para la aplicación del cambio de tipos que tuvieran algunos elementos patrimoniales. Posteriormente veremos algunos ejemplos.

Para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 se tiene que aplicar la nueva tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la ley. En la disposición transitoria decimotercera se establecen los criterios para aplicar la nueva tabla para elementos adquiridos con anterioridad.

El apartado 2 del artículo 12 de la Ley se refiere al inmovilizado intangible con vida útil definida, y señala que se amortizará atendiendo a la duración de la misma.

La Ley 27/2014 no indica ninguna matización para los inmovilizados intangibles adquiridos a sociedades de un mismo grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.

La disposición transitoria trigésima quinta hace referencia al régimen fiscal aplicable a los activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 y dice lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 y 13.3 de esta ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera, a los inmovilizados intangibles de vida útil definida, adquiridos a entidades de un mismo grupo con anterioridad a 1 de enero de 2015, no les será de aplicación el régimen fiscal establecido en el artículo 12.2 y, por ello, no se podrán amortizar atendiendo a la duración de la misma.

El apartado 3 del artículo 12 de la Ley hace referencia a los supuestos en que se puede aplicar la libertad de amortización. La ley mantiene, en los mismos términos, cuatro de los supuestos establecidos en el apartado 3 del artículo 11 del texto refundido de la LIS, recoge, además, un nuevo supuesto de libertad de amortización, y elimina otro de los establecidos. Veamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Supuestos de libertad de amortización: (art. 12.3).</p> <p>a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.</p> <p>b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.</p> <p>d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.</p> <p>e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.</p> <p>Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.</p>	<p>Supuestos de libertad de amortización: (art. 11.3).</p> <p>a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.</p> <p>b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97.</p> <p>c) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.</p> <p>e) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.</p> <p>Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquella.</p>

Como podemos observar, se añade como nuevo supuesto de libertad de amortización, para todas la empresas, «los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo» y se elimina el supuesto de los activos mineros. No obstante, en el capítulo VIII del título VII de la Ley 27/2014 (arts. 90 a 94) se recoge el «Régimen especial de la minería» y en el artículo 90 se recogen los supuestos de libertad de amortización, para las citadas entidades, en los mismos términos que recogía el texto refundido de la LIS.

La modificación más importante ha sido el cambio absoluto de las tablas de amortización (agrupadas en 10 divisiones, y estas en agrupaciones de actividad, y posteriormente en grupos, con una tabla para elementos comunes, con un total de mas de 600 referencias a elementos amortizables) por una, podemos decir, «tablilla» (con únicamente 33 referencias), supone una gran simplificación.

A partir del 1 de enero de 2015, se tienen que aplicar los coeficientes establecidos en la nueva tabla de amortización. El régimen transitorio de la aplicación de la misma viene recogido en la disposición transitoria decimotercera; y destacamos lo siguiente:

Primero. Los elementos que coincidan en los coeficientes de amortización de ambas tablas aplicarán la nueva tabla de amortización, aplicando el mismo coeficiente, y el mismo método de amortización.

Segundo. Los elementos que en los coeficientes de amortización de ambas tablas no coincidan aplicarán la nueva tabla de amortización y los elementos se amortizarán durante los periodos que resten de vida hasta completar la vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Tercero. En el caso de que las entidades estuvieran aplicando un método de amortización distinto del lineal y, en aplicación de la nueva tabla de amortización, al elemento le correspondiera un plazo de amortización distinto, podrán aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste para completar su nueva vida útil, sobre el valor existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Cuarto. Para los elementos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y 31 de diciembre de 2004, el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las nuevas tablas se multiplicará por 1,1.

Quinto. Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según las distintas redacciones de la misma, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Por otra parte, en los periodos 2015 y siguientes hay que tener en cuenta que tiene que revertir la limitación establecida, para los ejercicios 2013 y 2014, del gasto fiscal por amortización para empresas que tributen en el régimen general, al 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con los artículos 11.1, 11.4, 11.1, 11.3 y 11.5 del texto refundido de la LIS, establecidos por el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre [norma en vigor por la letra z) de la disp. derog.].

En relación con este último apartado, también tendremos que tener en cuenta el apartado 1 de la disposición transitoria trigésima séptima, que establece una deducción de la cuota íntegra del 5% (2% para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015) de las cantidades que se integren en la base imponible del periodo impositivo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos 2013 o 2014. El apartado 1 de la disposición transitoria trigésima séptima establece lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima séptima. *Deducción por reversión de medidas temporales.*

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento 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 por ciento en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

EJEMPLO 1

Una entidad que se dedicaba a las artes gráficas, que tributaba en el régimen general del impuesto, adquirió unas matrices de máquinas de componer el 2 de enero de 2013 por importe de 100.000 euros. El porcentaje máximo establecido en las tablas antiguas (Grupo 472) era del 20%. El porcentaje establecido en la tabla del artículo 12.1 de la Ley 27/2014 es del 33%. La mercantil realiza las amortizaciones por el método lineal al máximo porcentaje establecido en las tablas. Determinar la amortización máxima en el ejercicio 2015 y la deducción en la cuota íntegra de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima séptima de la Ley 27/2014.

Solución

Las amortizaciones contabilizadas y fiscalmente deducibles en los ejercicios 2013 y 2014 habrían sido las siguientes:

.../...

.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible
2013	20.000	14.000	6.000
2014	20.000	14.000	6.000

A 1 de enero de 2015, nos encontramos con los siguientes datos:

Valor neto fiscal	72.000
Nueva vida útil	3 años

Nota: La vida útil es la resultante de acuerdo con el porcentaje máximo de amortización.

Como han transcurrido ya dos años, en 2015, podrá amortizar toda la cantidad pendiente, es decir los 72.000 euros.

Por otra parte, de acuerdo con la disposición transitoria trigésimo séptima, tendrá una deducción de la cuota íntegra de 240 euros (2 % de 12.000).

Nota: Esta deducción de la cuota íntegra se debe a la diferencia de tipos de gravamen de los ejercicios 2013 y 2014 (30 %) en relación al tipo de gravamen del ejercicio 2015 (28 %).

EJEMPLO 2

Una mercantil que tributa en el régimen general del impuesto, dedicada a remolque en telesillas, adquirió, en enero de 2012, cables para los telesquíes por importe de 1.000.000 euros. El porcentaje máximo establecido en las tablas antiguas (Grupo 724) era del 20 %. El porcentaje establecido en la tabla del artículo 12.1 de la Ley 27/2014 es del 7 %. La mercantil realiza las amortizaciones por el método lineal al máximo porcentaje establecido en las tablas. Determinar la amortización máxima en los ejercicios 2015 y siguientes y la deducción en la cuota íntegra de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésimo séptima de la Ley 27/2014.

Solución

Las amortizaciones contabilizadas y fiscalmente deducibles en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 habrían sido las siguientes:

.../...

.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible
2012	200.000	200.000	-
2013	200.000	140.000	60.000
2014	200.000	140.000	60.000

A 1 de enero de 2015, nos encontramos con los siguientes datos:

Valor neto fiscal	520.000
Nueva vida útil	14,28 años

Nota: La vida útil es la resultante de acuerdo con el porcentaje máximo de amortización.

En este caso tiene dos opciones de amortización:

Opción a) Amortizar el total neto fiscal pendiente, es decir los, 520.000 euros, en 11,28 años (dado que de la nueva vida útil ya han transcurrido 3 años, es decir, cada año 46.099,29 €).

En este caso, tendría las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

2015	212,76 (2 % de 10.628,29)
2016 y siguientes	531,91 (5 % de 10.628,29)

(10.628,29 € es la amortización en 11,28 años de 120.000).

Opción b) Amortizar 400.000 euros en 11,28 años y 120.000 euros en 10 años.

En este caso, tendría las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

2015	240 (2 % de 12.000)
2016 y siguientes	600 (5 % de 12.000)

3.3. En materia de deterioros

En el artículo 13 de la Ley 27/2014, se establecen las limitaciones a la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de los elementos patrimoniales.

En el apartado 1 del artículo 13 se establece la deducibilidad fiscal de los deterioros de valor de los créditos por posibles insolvencias, en los mismos términos que estaba establecido en el texto refundido de la LIS.

En el apartado 2 del artículo 13 se establece la no deducibilidad de las siguientes pérdidas por deterioro:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, de valores representativos de la participación en el capital y de valores representativos de deuda no son deducibles.

De esta manera, se amplía, de una manera casi total, la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro de elementos del activo, con exclusión de las partidas a cobrar y de las existencias.

Asimismo, establece que las pérdidas por deterioros anteriores serán deducibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 27/2014. El citado precepto se refiere a efectos de la valoración contable diferente a la fiscal y reproduce lo que establecía el artículo 18 del texto refundido de la LIS. Con ello, podemos decir que los deterioros contabilizados que no han sido deducibles producen una valoración contable de los elementos patrimoniales inferiores a su valoración fiscal y, cuando los mismos se transmitan, o en la medida en que se fueran amortizando, revertirá el gasto contable por deterioro que no fue deducible.

Por último, tenemos que mencionar que la disposición transitorias 15 de la Ley 27/2014 hace referencia al régimen transitorio de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda y, la disposición transitoria 16 de la Ley 27/2014 hace referencia a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios o de rentas negativas obtenidas en el extranjero por establecimientos permanentes en periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En el apartado 3 del artículo 13 se establece que será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe. Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Limitaciones para el 2015. En relación con las deducciones por estos conceptos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta nos dice lo siguiente:

- a) Las deducciones correspondientes al fondo de comercio están sujetas al límite anual máximo de la centésima parte de su importe.
- b) La deducción correspondiente al inmovilizado intangible de vida útil indefinida que no tenga la consideración de fondo de comercio está sujeta al límite anual de la cincuentava parte de su importe.

En definitiva, después de decirnos que no serán deducibles los deterioros del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, precisa que sí serán deducibles, con el límite de la veinteava parte de su importe, el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, creando confusión en cuanto a la deducibilidad del fondo de comercio.

Actualmente podemos decir que el fondo de comercio no se amortiza sistemáticamente, pero debe estar sometido a una valoración anual mediante un test de deterioro. Si el test de deterioro determina que el valor contabilizado del fondo de comercio es superior, se contabilizará el deterioro correspondiente. Con base en ello, según el artículo 13 de la Ley 27/2014, el gasto contabilizado por el deterioro del fondo de comercio no será fiscalmente deducible, y solamente será deducible la veinteava parte de importe.

Por otra parte, tenemos que referirnos a la modificación existente en la normativa mercantil en el artículo 152.16 del anteproyecto de la Ley del Código Mercantil en el que se establece lo siguiente:

«1. El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y no será objeto de amortización si su vida útil es indefinida. En caso contrario, se amortizará en su vida útil. El fondo de comercio se someterá al menos anualmente a la comprobación del deterioro de valor si su vida útil es indefinida o supera los diez años.

2. Cuando la vida útil del fondo de comercio no pueda estimarse de manera fiable, se amortizará en un plazo de diez años y se someterá a la comprobación del deterioro del valor solo si existen indicios de que el activo pudiera estar deteriorado».

De esta manera, si el texto del anteproyecto sigue adelante, nos encontraremos con que el fondo de comercio podrá ser considerado como inmovilizado intangible de vida útil definida o indefinida. Si se considera que es de vida útil indefinida, no se amortizará, pero si se considera que es de vida útil definida, será objeto de amortización en su vida útil.

En cualquier caso, de acuerdo con la normativa de la Ley 27/2014, el deterioro contabilizado del fondo de comercio, por la comprobación anual del valor del mismo, no será fiscalmente deducible.

Por último, tenemos que recordar que la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014 se refiere al régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, y dice lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 y 13.3 de esta ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera, a los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, adquiridos a entidades de un mismo grupo con anterioridad a 1 de enero de 2015, no les será de aplicación el régimen fiscal establecido en el artículo 13.3 de esta ley.

Por último, tenemos que hacer referencia al fondo de comercio financiero. La deducibilidad del fondo de comercio financiero de valores extranjeros estaba regulada en el artículo 12.5 del texto refundido de la LIS. El citado precepto fue objeto de varias modificaciones, por la consideración del mismo como ayuda de Estado, hasta dejarlo, exclusivamente, para una serie de valores extranjeros adquiridos en unas determinadas fechas. En este punto precisamos:

- a) Que la disposición transitoria decimocuarta mantiene la deducibilidad del fondo de comercio financiero para adquisiciones de valores extranjeros en los mismos términos que anteriormente se establecía con las limitaciones temporales y según la residencia de la entidad que, en resumen, es el siguiente:

Residencia de la entidad	Fecha de adquisición
EN PAÍSES MIEMBROS DE LA UE	Desde 01-01-2002 a 21-12-2007
	Desde 21-12-2007 respecto a adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes de 21-12-2007.
EN PAÍSES NO MIEMBROS DE LA UE	Desde 01-01-2002 a 21-12-2007
	Desde 21-12-2007 respecto a adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes de 21-12-2007.
	Desde 21-12-2007 a 21-05-2011, de adquisiciones que confieran mayoría en fondos propios, cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la Decisión de 12-01-2011.

Limitaciones para el 2015. En relación con las deducciones por estos conceptos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta nos dice que la deducción de la diferencia a que se refiere la disposición transitoria cuarta en relación al fondo de comercio está sujeta al límite anual de la centésima parte de su importe.

- b) Que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014 ha anulado las decisiones de la Comisión que declararon ilegal la amortización del fondo de comercio financiero del Impuesto sobre Sociedades, establecidas en el artículo 12.5 del texto refundido de la LIS.

3.4. En materia de provisiones

El artículo 14 de la Ley 27/2014 es similar al artículo 13 del texto refundido de la LIS. Sin embargo, destacamos dos precisiones que clarifican la materia del gasto fiscal por provisiones, siendo estas las siguientes:

Primera. Visión conjunta de las provisiones y fondos de pensiones y contingencias análogas.

En relación con provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las establecidas en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, se establece su no deducibilidad y el mismo artículo dispone que estos gastos serán deducibles en el periodo en que se abonen las prestaciones.

Por otra parte, en el punto siguiente del precepto se establece que no serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación indefinida. A continuación se establece la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, así como las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Imputación a las personas que se vinculen las prestaciones.
- b) Transmisión de forma irrevocable del derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- c) Transmisión de la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Segunda. En relación con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados.

Se establece su no deducibilidad cuando se satisfagan en efectivo. Sin embargo, cuando se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán deducibles cuando se produzca la entrega.

3.5. En materia de gastos no deducibles

El artículo 15 de la Ley 27/2014 no tiene apartados, como tenía (tres) su antecedente, el artículo 14 del texto refundido de la LIS, y detalla, en diez letras [letras a) a la j)] los supuestos que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, siendo las novedades más importantes establecidas en el artículo 15 de la Ley 27/2014 las siguientes:

Primera. Precisión del concepto de «retribución de los fondos propios» como gasto fiscalmente no deducible. De esta manera, se establece:

- Que tienen la consideración de «fondos propios» la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades con independencia de su consideración contable.
- Que los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, según el artículo 42 del Código de Comercio, tienen la consideración de retribución de fondos propios.

Segunda. Limitación a la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores. Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes o proveedores hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, siempre sometidas a las reglas de registro, justificación e imputación temporal.

Tercera. Retribución a los administradores.

Se precisa que no son donativos o liberalidades, y por ello serán gastos deducibles las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Cuarta. Se indica que no son gastos deducibles los derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Quinta. Se precisa que no son gastos deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o 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%.

Por otra parte, en el artículo 16 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, se precisa la limitación de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades.

En estos casos, los gastos financieros se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los cuatro años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII (régimen especial de reestructuraciones empresariales). Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite de los gastos financieros generales de la entidad.

3.6. En materia de reglas especiales de valoración

La materia de la regla general y las reglas especiales de valoración viene establecida en el artículo 17 de la Ley 27/2014. Recordemos que en el texto refundido de la LIS era el artículo 15 el que contenía las reglas de valoración general y las reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. Las novedades más importantes establecidas en el artículo 17 de la Ley 27/2014 son las siguientes:

Primera. En relación con las operaciones de fusión y escisión total o parcial.

La regla general de valoración de los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de una fusión y escisión total o parcial, los elementos patrimoniales aportados y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, que es la establecida en el capítulo VII del título VII de esta Ley 27/2014 (arts. 76 a 89 del Régimen especial de reestructuraciones empresariales).

Con ello, la regla general de valoración de los elementos transmitidos por operaciones de fusión o escisión, es el valor histórico fiscal que tenían en sede de las entidades transmitentes.

Como luego veremos, el régimen especial se configura en la ley, como el régimen general de todas las operaciones de reestructuración. No obstante, matiza el precepto que en caso de no resultar aplicable el régimen especial se valorarán, tal y como indica en artículo en los apartados siguientes, por su valor de mercado.

Segunda. Efectos de la valoración a valor de mercado:

En el apartado 5 del artículo 17, nos indica que en las operaciones societarias que se valoren de acuerdo con este artículo, las sociedades transmitentes integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Recordamos que en el artículo 15 del texto refundido de la LIS, los que se integraban en la base imponible eran la diferencia entre los elementos transmitidos y su valor contable.

Tercera. Desaparece la corrección monetaria del antiguo artículo 15.9 del texto refundido de la LIS, que se aplicaba a las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o de los que estuvieran calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

En la Ley 27/2014, desaparece la corrección monetaria, que se aplicaba a las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o de los que estuvieran calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de inmuebles.

3.7. En materia de operaciones vinculadas

El artículo 18 de la Ley 27/2014 recoge la regulación de las operaciones vinculadas. Se ha convertido en un artículo largo, muy largo, que ha recogido muchos de los preceptos que anteriormente estaban en el reglamento, y que, algunos de los mismos, habían sido declarados nulos, por extralimitación del texto reglamentario.

Las novedades más importantes que se incorporan en el artículo 18 de la Ley 27/2014 son las siguientes:

Primero. En relación con el perímetro de la vinculación:

Se restringe el perímetro de la vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando fijado en el 25% de participación (anteriormente era el 5%). La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Segundo. En relación con la documentación y su mantenimiento.

En relación con la documentación específica que tienen que elaborar las entidades afectadas, se precisa que tendrán un contenido simplificado aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

Por otra parte, se recogen en el precepto legal aquellas operaciones a las que en ningún caso resultara aplicable el contenido simplificado. Asimismo, se detallan en el texto legal algunas operaciones a las que no será exigible la documentación específica.

Tercero. En relación con la determinación del valor de mercado.

Se elimina la jerarquía de los métodos en la valoración de operaciones vinculadas y se admiten, adicionalmente, con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

Cuarto. Prestación de servicios de un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada.

Se establece en el texto legal lo establecido anteriormente en el reglamento en cuanto que el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el de mercado, en el caso de que se cumplan una serie de requisitos.

Quinto. Precisión para contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero.

En el apartado 8 del artículo 18 se establece la siguiente precisión:

Punto 8 del artículo 18.

En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

Sexto. Se establece el tratamiento que tendrá la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, y, en particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad.

Se establece en el punto 11 del artículo 18 lo que anteriormente estaba integrado en el artículo 21 bis del reglamento y que fue declarado nulo por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014.

De esta manera, con carácter particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad, en resumen, se incorpora a la ley lo siguiente:

Cuando la diferencia fuera a favor del socio o partícipe, tendrá la calificación que se detalla para cada una de las partes:

	Calificación para el socio	Calificación para la sociedad
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Participación en beneficios.	Retribución de fondos propios.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Utilidad percibida por la condición de socio.	

Cuando la diferencia fuera a favor de la sociedad, tendrá la calificación que se detalla para cada una de las partes:

	Calificación para la sociedad	Calificación para el socio
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Aportación de socio.	Aumento del valor de la participación.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Renta.	Liberalidad.

Por último, se establece que no se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. La restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Séptimo. Regulación reglamentaria.

En el punto 12 del artículo 18 de la ley, se establecen de una manera clara las normas de la materia reglamentaria de la comprobación de las operaciones vinculadas.

Octavo. En materia de sanciones.

Se modifica el régimen sancionador, siendo, el incorporado en la Ley 27/2014, menos gravoso.

Noveno. Efectos de la valoración a valor de mercado en otros impuestos.

El apartado 14 del artículo 18 de la Ley 27/2014 establece lo siguiente:

Apartado 14 del artículo 18.

El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

3.8. En materia de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles

El artículo 23 de la Ley 27/2014 reproduce el artículo 23 del texto refundido de la LIS, que fue objeto de modificación por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, con alguna modificación técnica. Detallamos a continuación ambos textos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Artículo 23. <i>Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.</i></p> <p>1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.</p> <p>b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.</p> <p>c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.</p> <p>d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.</p> <p>e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.</p>	<p>Artículo 23. <i>Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.</i></p> <p>1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.</p> <p>b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.</p> <p>c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.</p> <p>d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.</p> <p>e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 12.2 o 13.3 de esta ley, en su caso, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley. 4. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1. 	<p>Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 o 12.7 de esta ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. <p>No obstante, en el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley. 4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, las operaciones que den lugar a la aplicación de lo dispuesto en este artículo estarán sometidas a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta ley. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>5. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>6. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p>	<p>5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.</p> <p>6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.</p> <p>Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.</p>	<p>La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.</p> <p>Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>8. La aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta ley.</p>

Las modificaciones, en el texto de la Ley 27/2014, son por omisiones a lo que se establecía anteriormente, siendo estas las siguientes:

- La reducción se aplica a todos los activos intangibles, estén o no reconocidos en el balance.
- Desaparece la obligación de documentar las operaciones en el caso de que las entidades tributen en el régimen de consolidación fiscal.
- Se elimina la referencia a la incompatibilidad con la deducción por reinversión, ya que este incentivo fiscal ha desaparecido de la nueva norma.

La disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014 hace referencia a las cesiones de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan celebrado con anterioridad a la Ley 14/2014, de 27 de septiembre, que se regirán por la anterior normativa establecida en el texto refundido de la LIS.

3.9. En materia de compensación de bases imponibles negativas

El artículo 26 de la Ley 27/2014 regula la compensación de las bases imponibles negativas, siendo las novedades más importantes las siguientes:

Primera. Las bases imponibles negativas se podrán compensar en un futuro sin límite temporal.

La disposición transitoria vigésimo primera precisa que las bases imponibles negativas pendientes de compensación, al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos siguientes.

Segunda. Solo se podrá compensar el 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 euros.

La limitación a la compensación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

El límite no se aplicará en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

En relación con el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésimo cuarta establece lo siguiente:

- La limitación establecida en el apartado 1 del artículo 26 no se aplicará.
- La limitación para periodos impositivos iniciados dentro del año 2015 será la siguiente:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCEN)	Límite
$0 \leq \text{INCEN} < 20.000.000$	Sin límite.
$20.000.000 \leq \text{INCEN} < 60.000.000$	50 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.
$60.000.000 \leq \text{INCEN}$	25 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

En relación con el ejercicio 2016, la disposición transitoria trigésima sexta establece que, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en el año 2016, los límites establecidos en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 de esta ley serán del 70% en los términos establecidos en el citado precepto.

Tercera. Se mejora la redacción en cuanto a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas en empresas que no realizaban una actividad económica.

Recordemos el punto 2 del artículo 25 del texto refundido de la LIS y el punto 4 del artículo 26 del la ley:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 4 del artículo 26.</p> <p>«No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias: <ul style="list-style-type: none"> 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición; 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. 	<p>Apartado 2 del artículo 25.</p> <p>La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizada por cualquier título, correspondientes a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TR LIS
<p>.../...</p> <p>3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.</p> <p>4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta ley.</p>	

Cuarta. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribe a los 10 años. Transcurrido el plazo de los 10 años, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda 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 (apartado 5 del art. 26).

En relación con este punto, la disposición adicional octava de la Ley 27/2014 establece, como facultad de comprobación de la Administración tributaria, que lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma, en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

4. En relación con el tratamiento de la doble imposición, interna e internacional

Esta materia es la que produce, a nuestro entender, la mayor modificación en la nueva LIS, y requiere de tiempo suficiente para realizar su análisis y su integración con el resto del impuesto. Se recoge en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

La nueva regulación se asimila, un poco, a la exención de los dividendos percibidos y de beneficios obtenidos en la transmisión de acciones de entidades residentes en el extranjero, que estaba regulado en el artículo 21 del texto refundido de la LIS. Las principales características de su regulación son las siguientes:

Primero. Se establece el régimen de exención para los dividendos percibidos y para los beneficios obtenidos en la transmisión de acciones o participaciones, tanto de las acciones de entidades españolas como de las extranjeras, con los matices que se indicarán a continuación:

- Los requisitos para la exención de los dividendos y para la exención en los beneficios en la transmisión de entidades españolas son los siguientes: Tener al menos el

5 %, o que el importe de las acciones o participaciones sea superior a 20.000.000 de euros y que se posean de manera interrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o que se mantenga durante el tiempo necesario para completar el año.

- En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos en el capital de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados anteriormente.
- Los requisitos para la exención de los dividendos y beneficios en la transmisión de entidades extranjeras son, además de los anteriores, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de España a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hubieran obtenido los beneficios.
- Destacamos que, en ningún caso, se exige que la actividad de la entidad que reparte los dividendos tenga que desarrollar una actividad empresarial, como anteriormente se establecía para la exención de los dividendos y rentas obtenidas en el artículo 21 del texto refundido de la LIS.

Segundo. La exención no se aplicará a los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Tercero. La exención tampoco se aplicará a las rentas derivadas de las transmisiones de participaciones de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, limitando la exención al incremento neto de beneficios no distribuidos generados en la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Cuarto. No existe la exención y tampoco existe la deducción por doble imposición interna para dividendos en el caso de que se tenga un porcentaje inferior al 5 % o de que el precio de adquisición fuera inferior a 20.000.000 de euros, que, recordamos, anteriormente, era del 50 %.

Quinto. En el caso de dividendos percibidos de acciones del extranjero, se mantiene la deducción por doble imposición jurídica y la doble imposición económica, tal y como se establece en el texto refundido de la LIS. Por supuesto, el régimen de exención es incompatible con la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional establecidas en los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014.

Sexto. En el caso de que se obtenga una renta negativa en la transmisión de las participaciones, 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 que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención establecida en el artículo.

Séptimo. En ningún caso se aplicará la exención 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.

Octavo. La disposición adicional primera de la Ley 27/2014 establece restricciones a la exención por doble imposición de dividendos en los siguientes términos:

Disposición adicional primera. No tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 21 de esta ley:

- a) Los beneficios distribuidos con cargo a las reservas constituidas con los resultados correspondientes a los incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.
- b) Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, y de rendimientos procedentes de sociedades acogidas a la bonificación establecida en el artículo 19 de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, y en la Disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, o de entidades a las que sea aplicable la exención prevista en las normas forales 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya, 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, y 18/1993, de 5 de julio, de Álava.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, y en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Noveno. La disposición adicional vigésima tercera establece el régimen transitorio de las deducciones para evitar la doble imposición interna.

5. En relación con incentivos fiscales

5.1. Establecimiento de una reducción de la base imponible por la creación de la reserva de capitalización

Para las entidades que tributen al tipo general, o para las entidades que tributen al tipo del 30% (las de crédito o las que se dedican a la explotación de hidrocarburos), se establece, en el artículo

25 de la Ley 27/2014, una reducción en la base imponible del 10% del incremento de los fondos propios, siempre que dicho importe se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción.

No hace falta que el importe de la reserva de capitalización se materialice en inversiones concretas.

Las características más importantes de este incentivo fiscal son las siguientes:

Primera. Se trata de una reducción en la base imponible del 10% del importe de los incrementos de fondos propios.

Segunda. Los incrementos de fondos propios se tienen que mantener cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción, salvo la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Tercera. Se tiene que dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible durante cinco años.

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

Quinta. No se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo los siguientes conceptos:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

5.2. Establecimiento de una reducción de la base imponible, exclusivamente para pymes, por la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles

Dentro del Régimen especial para las entidades de reducida dimensión se establece, en el artículo 105 de la Ley 27/2014, para estas entidades que tributen al tipo del 25 %, otra reducción de la base imponible del 10% de su importe, no pudiendo superar el importe de 1.000.000 de euros.

Las características de esta reducción son las siguientes:

Primera. Las cantidades deducidas se adicionarán a la base imponible que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, hasta el importe de la misma. El importe restante se añadirá a la base imponible del periodo impositivo a la fecha de conclusión de los cinco años.

Segunda. Se deberá dotar una reserva indisponible por el importe de la minoración de la base imponible.

Tercera. Esta reducción de la base imponible es compatible con la reducción por la creación de la reserva de capitalización.

5.3. En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Los incentivos para estimular la realización de determinadas actividades en la Ley 27/2014 son los siguientes:

Incentivo establecido	Artículo
Deducción por actividades de I+D+i	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, etc.	Artículo 36
Deducción por creación de empleo	Artículo 37
Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Artículo 38
Normas comunes a todas las deducciones	Artículo 39

Con carácter general podemos decir:

- La deducción por I+D+i mejora su técnica, la deducción por creación de empleo y la deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad son similares a las establecidas en el texto refundido de la LIS y la deducción por inversiones

en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales modifica, en gran parte, su contenido.

- Se suprimen la deducción por inversiones medioambientales y la deducción por reinversión.
- Se suprime, asimismo, la deducción por inversión de beneficios extraordinarios, que era aplicable exclusivamente a las empresas de reducida dimensión, y que se estableció por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre.

El régimen transitorio de las deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores viene establecido en la disposición transitoria vigésima cuarta de la Ley 27/2014.

6. En relación con el tipo de gravamen

- El tipo de gravamen general es del 25 %.
- Las entidades de nueva creación que desarrollen una actividad económica tributarán en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente al tipo del 15 %, excepto si deben tributar a un tipo inferior.
- Las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, tributarán al 30 %.
- No obstante lo anterior, la disposición transitoria trigésima cuarta establece, como hemos dicho en comentarios anteriores, medidas temporales para el ejercicio 2015, en el se establece que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicios 2015 es el 28 %.

Indicamos a continuación los distintos tipos de gravamen para las distintas sociedades

Entidades	Tipo para 2015	Tipo para 2016
Con carácter general	28 %	25 %
Entidades de crédito	30 %	30 %
Entidades dedicadas a la explotación de hidrocarburos	33 %	30 %
Entidades nueva creación que realicen actividades económicas (primer año de beneficios y siguiente)	15 %	15 %
Cooperativas fiscalmente protegidas	20 %	20 %
		.../...

Entidades	Tipo para 2015	Tipo para 2016
.../...		
Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales	25 % Los extracooperati- vos al 30 %	25 %
Entidades Ley 49/2002 de 23 diciembre	10 %	10 %
Sociedades de Inversión de capital variable. Fondos de inversión. Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria. Fondos de regulación del mercado hipotecario.	1 %	1 %
Fondos de Pensiones	0 %	0 %
Entidades de reducida dimensión	H/300.000 € 25 % Resto 28 %	25 %
Mutuas de seguros generales. Sociedades de Garantía recíproca y sociedades de re- financiamiento. Colegio profesionales y asociaciones empresariales. Entidades sin fines lucrativos a las que no les sea de aplicación la Ley 49/2002. Fondos de promoción de empleo. Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. Entidades de Derecho Público, Puertos del Estado y Au- toridades Portuarias.	25 %	25 %

7. En relación con los regímenes especiales

7.1. Regímenes especiales integrados en la Ley 27/2014

La Ley 27/2014, como dijimos al principio de estas reflexiones, posee un carácter integrador y recoge el régimen especial que deberán aplicar determinadas entidades. Detallamos a continuación los regímenes especiales recogidos en la Ley 27/2014, y los artículos en los que se regulan dentro del título VII de la Ley 27/2014:

Régimen establecido	Capítulos y artículos que lo regulan
Definición y reglas de aplicación	Capítulo I, artículo 42
Agrupaciones de interés económico y UTES	Capítulo II, artículos 43 a 46
	.../...

Régimen establecido	Capítulos y artículos que lo regulan
.../...	
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	Capítulo III, artículos 48 y 49
Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo regional	Capítulo IV, artículos 50 y 51
Instituciones de Inversión Colectiva	Capítulo V, artículos 52 a 54
Régimen de consolidación fiscal	Capítulo VI, artículos 55 a 75
Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cambio de domicilio, etc.	Capítulo VII, artículos 76 a 89
Régimen fiscal de la minería	Capítulo VIII, artículos 90 a 94
Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Capítulo IX, artículos 95 a 99
Transparencia fiscal internacional	Capítulo X, artículo 100
Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión ...	Capítulo XI, artículos 101 a 106
Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero	Capítulo XII, artículo 106
Régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros	Capítulo XIII, artículos 107 y 108
Régimen de las entidades parcialmente exentas	Capítulo XIV, artículos 109 a 111
Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común	Capítulo XV, artículo 112
Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje	Capítulo XVI, artículos 113 a 117

Como vemos, se mantienen la totalidad de los regímenes especiales establecidos en el texto refundido de la LIS, con excepción del régimen de las entidades deportivas. No obstante lo anterior, el citado régimen, establecido en el artículo 129 del texto refundido de la LIS, consistía en la no integración en la base imponible de los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación. Este régimen figura en la disposición adicional séptima de la Ley 27/2014.

7.2. Régimen de consolidación fiscal

La Ley 27/2014 introduce diversas modificaciones en el régimen de consolidación fiscal siendo estas las siguientes:

Primera. Configuración del grupo de consolidación fiscal.

Se modifica el perímetro del grupo de consolidación fiscal en los siguientes términos:

- Se establece junto a la necesaria participación directa o indirecta del 75%, o del 70% en algunos casos, que la dominante debe ostentar en las dependientes, que, además, posea la mayoría de los derechos de voto [art. 58.2 b) de la Ley 27/2014]. El cálculo de los derechos de voto se determinará de acuerdo con lo señalado en el artículo 3 del Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas anuales consolidadas (art. 60.4 de la Ley 27/2014).
- Se elimina el requisito que impedía formar parte del grupo fiscal como sociedades dependientes, aquellas en las que el porcentaje de participación exigido se alcanzase a través de otra sociedad que no reunía los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.
- Se establece un nuevo supuesto de grupo fiscal que incluye el formado por aquellas sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes, de una entidad dominante no residente en territorio español que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades y que no resida en un paraíso fiscal. En tal caso, deberá designarse a una entidad del grupo que actúe como representante del grupo fiscal (art. 58.1 de la Ley 27/2014).

El mismo criterio se aplicará cuando la dominante esté sometida a la normativa foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco (disp. adic. duodécima de la Ley 27/2014).

- Por último, se permite que puedan optar a tributar en régimen de consolidación, siempre que se cumpla el resto de requisitos, aquel grupo en el que figure una entidad de crédito, ya sea como dominante o como dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen (art. 58.5 de la Ley 27/2014). En tal caso, el grupo fiscal tributará al tipo de gravamen del 30% (art. 69 de la Ley 27/2014).

Segunda. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

En esta materia destacamos tres aspectos:

1. Si bien se sigue manteniendo que la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando las bases imponibles individuales de las sociedades que lo forman, sin embargo, se añade que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal [art 62.1 a) de la Ley 27/2014].

2. Como consecuencia de los cambios normativos introducidos por la Ley 27/2014, para determinar las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, se deberá tener en cuenta (art. 63 de la Ley 27/2014):
 - Que el límite establecido para la deducibilidad de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley 27/2014 se referirá al grupo fiscal.
 - Que no se incluirán en las bases imponibles individuales:
 1. La reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley 27/2014.
 2. Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social del artículo 12.11 de la Ley 27/2014.
 3. La compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
 4. La reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de la Ley 27/2014.
3. Por su parte, el artículo 62 de la Ley 27/2014 establece que la base imponible consolidada se calculará sumando:
 - a) Las bases imponibles individuales de las entidades que integran el grupo fiscal, calculadas conforme a lo señalado en el artículo 63 de la Ley 27/2014.
 - b) Las eliminaciones.
 - c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores.
 - d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, que se referirá al grupo fiscal, si bien la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.
 - e) Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social referidas al grupo fiscal, con el límite del 60% del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.
 - f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positivo, así como de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de cualquier entidad del grupo fiscal, generadas con anterioridad a su incorporación al mismo.

Por último, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal, e, igualmente, la dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

Tercera. Reglas especiales en la incorporación de entidades al grupo fiscal.

Debido a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 para configurar la base imponible, el artículo 67 de la Ley 27/2014 establece una regulación más detallada de la incidencia que tiene en la formación de la base imponible del grupo fiscal la incorporación de nuevas entidades. Asimismo, y a diferencia de la normativa anterior, en las limitaciones establecidas deberán tenerse en cuenta también las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a la sociedad incorporada.

Cuarta. Cuota íntegra el grupo fiscal.

El artículo 70 de la Ley 27/2014 precisa que, cuando en el grupo fiscal se aplique la reserva de nivelación del artículo 105 de la Ley 27/2014, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por la cantidades de la reserva de nivelación.

Quinta. Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal.

Los efectos derivados de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal son similares a los previstos en la normativa derogada, con las algunas variaciones:

1. Así, se modifica el criterio para incorporar los resultados eliminados cuando se produce la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, que ahora deberán incorporarse a la base imponible individual de las sociedades que los hubieren generado [artículo 74.1 a) de la Ley 27/2014], por lo que desaparece la obligación que existía en estos casos de realizar la declaración complementaria del grupo fiscal.
2. Por otra parte, debido a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 para configurar la base imponible, se precisa que las entidades que integraban el grupo fiscal asumirán, en la proporción en que hubiesen contribuido a su formación:
 - Los gastos financieros netos pendientes de deducir, así como la diferencia del artículo 16.2 de la Ley 27/2014.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
 - Las dotaciones del artículo 11.12 de la Ley 27/2014 pendientes de integrar en la base imponible.
 - Las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles pendiente de adicionar.
 - Las deducciones en la cuota pendientes de aplicar.
 - Los pagos fraccionados realizados por el grupo fiscal.

Al igual que en la normativa anterior, se establece que estos efectos también se producirán cuando alguna sociedad quede excluida del grupo fiscal.

Sexta. Caso especial de extinción del grupo fiscal.

En el artículo 74.3 de la Ley 27/2014 se establecen unas reglas específicas para cuando el grupo fiscal se extingue por absorción de la entidad dominante acogida al régimen de neutralidad fiscal y todas las dependientes se incorporan a otro grupo fiscal.

En tal caso, y al igual que ocurría en la normativa derogada, no se integrarán en la base imponible las eliminaciones pendientes de incorporar hasta tanto en cuanto estas no se realicen frente a terceros.

Ahora bien, a diferencia de la normativa anterior y por lo que respecta a los restantes conceptos señalados en el citado artículo que estuvieran pendientes de aplicar, integrar, compensar o deducir, ya sea en la base imponible o en la cuota, los límites se referirán al conjunto de las sociedades dependientes del grupo extinguido que se incorporan al nuevo grupo fiscal y no a cada una por separado, como ocurría antes.

Séptima. Régimen transitorio.

Se establece en la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley 27/2014, de la que destacamos lo siguiente:

- Lo grupos fiscales ya constituidos continuarán aplicando el régimen de consolidación fiscal de acuerdo con las nuevas normas recogidas en la Ley 27/2014, sin más requisitos.
- Al haberse eliminado el requisito que impedía formar parte del grupo fiscal a las sociedades indirectamente participadas a través de sociedades que no formaban parte del grupo fiscal, se establece que las sociedades que, de acuerdo con este nuevo criterio pasen a tener la consideración de sociedades dependientes, se integrarán en el grupo fiscal en el primer periodo impositivo que sea iniciado a partir del 01-01-2015.
- Las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes de una entidad dominante no residente en territorio español que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades y que no resida en un paraíso fiscal podrán optar a tributar por el régimen de consolidación fiscal en el primer periodo impositivo iniciado a partir del 01-01-2015.
- No se extinguen los grupos fiscales cuando la sociedad dominante en periodos impositivos anteriores al 01-01-2015 pase a ser dependiente de otra sociedad no residente y constituyan grupo fiscal con arreglo a la nueva normativa.
- En los supuestos en que dos o más grupos fiscales deban integrarse como consecuencia de la nueva delimitación del grupo fiscal (por ejemplo, cuando las dominantes

de dos grupos fiscales sean dependientes de la misma sociedad no residente), dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras sociedades que cumplan la condición de dependientes, se podrá realizar en el periodo impositivo que se inicie a partir del 01-01-2016. Hasta entonces, se podrá aplicar el régimen de consolidación fiscal en 2015 con la misma composición existente en 2014.

7.3. Régimen de fusiones, escisiones, canje de activos y aportaciones no dinerarias y cambios de domicilio fiscal comunitarios

El régimen especial de fusiones viene establecido en el capítulo VII del título VII, artículos 76 a 89. Las novedades más importantes son las siguientes:

Primera. La novedad principal es que el régimen especial se convierte en el régimen general de tributación de las citadas operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario, a través de la comunicación que tienen que realizar, en todo caso, por cualquier operación de este tipo que realicen. Por supuesto, no se aplicará el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Segunda. Las particularidades del régimen especial en los casos de participaciones de la entidad transmitente y de la entidad adquirente vienen establecidas en el artículo 82 de la Ley 27/2012, que establece lo siguiente:

Artículo 82. *Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.*

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Tampoco se producirá dicha integración con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea, al menos, de un 5 por ciento del capital o de los fondos propios.
2. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un porcentaje inferior al 5 por ciento, se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Dicha integración se producirá, igualmente, con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea inferior al 5 por ciento del capital o de los fondos propios.

Y no establece nada más. Es decir, el anterior artículo 89 del texto refundido de la LIS, que establecía los efectos fiscales a las diferencias entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad adquirente que no se pudieran asignar a elementos específicos. Es decir, no hace ninguna referencia al fondo de comercio.

En las operaciones societarias de fusiones impropias, de acuerdo con la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Cuentas, surge un fondo comercio, y de acuerdo con lo establecido en el antiguo artículo 89.3 del texto refundido de la LIS, en determinadas condiciones era deducible, con el límite de la veinteaava parte de su importe.

Pero ¿qué ocurre ahora con la Ley 27/2014, con el fondo de comercio que surge contablemente, al no decir nada la citada norma?

Entendemos que contablemente surge un fondo de comercio y el mismo tiene un valor contable, no obstante, el valor fiscal del mismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la Ley 27/2014, es el que tenía en la entidad transmitente y, dado que en esta sociedad no tenía valor, el valor fiscal del fondo de comercio en la entidad adquirente es 0 euros y, por ello, no es deducible cantidad alguna.

La disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014 establece el régimen transitorio de las participaciones en el capital de la entidad transmitente en la adquirente, que reproduce el artículo 89.3 del texto refundido de la LIS, siendo aplicable a las participaciones adquiridas en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Tercera. La disposición adicional segunda de la Ley 27/2014 establece que no se devengará el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de esta ley, a excepción de los terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de la Ley 27/2014, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

7.4. Régimen de entidades de reducida dimensión

En relación con el régimen de entidades de reducida dimensión destacamos lo siguiente:

Primero. Se especifica que no podrán acogerse a este régimen las sociedades patrimoniales.

Segundo. No existe un tipo de gravamen inferior para estas entidades como existía en el texto refundido de la LIS. El tipo de gravamen de las entidades de reducida dimensión es igual que las entidades que tributan en el régimen general, a partir de periodos que se inicien en 2016.

Tercero. No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que, dado que se crea una reserva de nivelación de bases imposables, esta puede verse reducida en un 10%, lo que afectará al tipo de gravamen efectivo.

Cuarto. Los incentivos fiscales que se mantienen son los siguientes: libertad de amortización con creación de empleo; aceleración de los coeficientes de amortización de elementos nuevos del

inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, y el 1 % del riesgo derivado de las posibles insolvencias de deudores.

Ha desaparecido la libertad de amortización de bienes de pequeña cuantía, ya que el mismo ha sido establecido para todas las empresas en el artículo 12.3 de la Ley 27/2014 y la aceleración de las amortizaciones para bienes objeto de reinversión.

Quinto. La disposición transitoria vigésimo octava establece el régimen transitorio de la amortización de los elementos patrimoniales objeto de reinversión en las entidades de reducida dimensión.

Sexto. En relación con el tipo de gravamen para periodos que se inicien en el ejercicio 2015, la letra j) de la disposición transitoria trigésima cuarta establece lo siguiente:

j) Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

1.º Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.

2.º Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28 por ciento.

Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo cuando esta fuera inferior.

Séptimo. En relación con el tipo de gravamen, para periodos iniciados en 2015, para entidades cuya cifra de negocios en el periodo anterior sea inferior a 5 millones de euros, la letra k) de la disposición transitoria trigésima cuarta establece lo siguiente:

k) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán al tipo de gravamen del 25 por ciento.

Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra, deberá tenerse en cuenta que:

1.º La aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra está condicionada a que durante los 12 meses siguientes al inicio de los periodos impositivos que comiencen en 2015, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

.../...

.../...

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de 12 meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese periodo.

Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

- 2.º A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 101 de esta ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación o el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

- 3.º Cuando la entidad se hubiese constituido dentro del año 2015 y la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del primer periodo impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, el tipo de gravamen previsto en esta letra se aplicará en el periodo impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los 12 meses posteriores a la conclusión de ese periodo impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

- 4.º Cuando se incumplan las condiciones establecidas en esta letra, el contribuyente deberá regularizar su situación tributaria en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta ley.

7.5. Régimen de determinados contratos de arrendamiento financiero

El régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero viene establecido en el artículo 106 de la Ley 27/2014, y su regulación es idéntica a la establecida en ejercicios anteriores.

La disposición transitoria trigésimo cuarta establece para los contratos de arrendamiento financiero vigentes, cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 106 de esta ley (que las cuotas de la parte de adquisición del bien sean constantes o crecientes) de que no será exigido el importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

El importe anual de la parte de esas cuotas en ese 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.

Por último, en relación con los contratos de arrendamiento financiero, su normativa se completa con las disposiciones transitorias 29 y 30 de la Ley 27/2014.

8. En relación con la gestión del impuesto

En materia de gestión del impuesto destacamos lo siguiente:

Primero. Que el artículo 130 establece la regulación de la conversión de activos por impuestos diferidos en crédito exigible frente a la Administración tributaria, que ya había sido establecida para el ejercicio 2014 en el texto refundido de la LIS y que ahora se recoge, de una manera más adecuada, dentro del título IX de gestión del impuesto. Así, en los casos de activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos de las posibles insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo establecido en el artículo 13.1 a) (es decir, que no sean por no haber transcurrido el plazo de 6 meses) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, así como los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores bases imponibles negativas.

Recordemos que en el artículo 39 de la Ley 27/2014, que se refiere a normas comunes a las deducciones previstas en el capítulo IV que se refiere a «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», recoge también la posibilidad de convertir los créditos por activos diferidos por la no aplicación de la deducción por I+D+i en crédito contra la Administración tributaria, con un descuento del 20% del importe de la deducción.

Segundo. El artículo 121, de la Ley 27/2014 recoge, en los mismos términos que hacía el artículo 134 del texto refundido de la LIS, los efectos de los bienes y derechos no contabilizados en los que se establecen cinco presunciones de obtención de rentas.

Tercero. Por último, mencionamos que el porcentaje de retención con carácter general que establece la Ley 27/2014 será el 19%, no obstante, la disposición transitoria trigésimo cuarta establece que el tipo de retención general será para el periodo 2015 del 20%. Detallamos los porcentajes de retención para los distintos tipos de rentas establecidos:

Tipo de rentas	Porcentaje en 2015	Porcentaje en 2016
Con carácter general	20 %	19 %
Cesión de derechos a la explotación de la imagen	24 %	24 %
Premios de loterías (sujetos y no exentos)	20 %	20 %

Primera. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el apartado 6 del artículo 67 del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
<p>Artículo 67.6.</p> <p>En el supuesto de que una Caja de Ahorros o una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un periodo impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.</p>	<p>Artículo 67.6.</p> <p>En el supuesto de que una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un periodo impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.</p>

La única modificación ha consistido en añadir, en el texto que se modifica, la mención a las «cajas de ahorros», en los supuestos de que pierdan la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal. Tenemos que recordar que el punto 6 del artículo 67 del texto refundido de la LIS fue introducido por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre y, por ello, parece que se trata de una corrección de errores, aclaratoria.

Segunda. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se modifican dos preceptos:

El apartado 13 del artículo 19 del texto refundido de la LIS que hace referencia a la reversión de algunos deterioros de créditos y de las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social.

Los apartados 3 y 4 del artículo 24 del texto refundido de la LIS, que hace referencia a la obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Analicemos cada una de las modificaciones.

a) Modificación del apartado 13 del artículo 19, del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
<p>Artículo 19.13.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los</p>	<p>Artículo 19.13.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los</p>

.../...

Texto modificado	Texto anterior
<p>.../...</p> <p>deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros. • El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros. <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>	<p>deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>

Tenemos que recordar que el apartado 13 del artículo 19 se introdujo en el texto refundido de la LIS por el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Ahora se modifica el precepto, con efectos para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2014. Con ello, obviamente, el texto introducido el 29 de noviembre de 2013 (por el RDL 14/2013) solo tiene vigencia para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 hasta los periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2014.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta número V2212/2014, de 8 de agosto, ha aclarado el contenido del texto inicial.

Las precisiones establecidas en el texto que ahora se modifica son las siguientes:

- a) Se introduce que no hay que tener en cuenta los créditos por activos diferidos adeudados por entidades de derecho público.
- b) Se aclara que las dotaciones por deterioro de créditos (de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público), son aquellas «cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley». Anteriormente decía «siempre que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley». El precepto original y el modificado dicen lo mismo, pero con la redacción actual se aclara el concepto.

Las empresas pueden tener dotaciones por deterioro de créditos que no sean fiscalmente deducibles, por ello, en el citado ejercicio se realizará un ajuste positivo al resultado contable, y esta circunstancia generará un crédito por activo diferido. Cuando, en un periodo posterior, se produzca la circunstancia para ser deducible fiscalmente, no habrá anotación contable, pero el crédito por activo diferido revertirá mediante un ajuste negativo al resultado contable. Pues bien, si la deducibilidad, en el periodo posterior, se produce como consecuencia de que han transcurrido más de seis meses por impago de la deuda, es decir, por aplicación del artículo 12.2 a), estos deterioros de créditos no se verán afectados por la limitación establecida en el precepto.

En este punto, con la redacción originaria, la Consulta V2212/2014 dice lo siguiente: «Cuando el artículo 19.13 del TRLIS establece que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) del TRLIS debe entenderse que quedan excluidos de la aplicación del primer precepto señalado todos aquellos activos por impuesto diferido reconocidos en balance cuya deducibilidad se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) del TRLIS.

Por tanto, lo dispuesto en el artículo 19.13 del TRLIS no es aplicable en relación con aquellos activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por el mero transcurso del plazo de 6 meses. Sin embargo, sí que resultará aplicable al resto

de activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por otras circunstancias, siempre que no queden expresamente excluidos por el citado artículo 19.13 del TRLIS».

Entendemos que el precepto establecido en el artículo 19.13 se aplica a aquellos deterioros de créditos contabilizados (que no sean de menos de seis meses o de deudores no vinculados o a los adeudados por entidades de derecho público), que no fueron gasto fiscalmente deducible en un periodo anterior, y que han dado lugar a la contabilización de un impuesto diferido.

Entre otros créditos cuyo deterioro no es deducible por el artículo 12.2 del texto refundido de la LIS nos podemos encontrar:

- Los que estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados por derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga.

Por último, aquí nos encontramos todos los deterioros de créditos de las entidades financieras cuya deducibilidad fiscal en un ejercicio impide el artículo 7 del reglamento del impuesto, generando el correspondiente crédito por activo diferido y que, en un ejercicio posterior, son deducibles, sin que su deducibilidad venga por aplicación del artículo 12.2 a).

- c) El límite para la integración de los ajustes negativos era, para todas las empresas, el siguiente: «La base imponible previa a su integración y a la compensación de las bases imponibles negativas».

Con la modificación que se introduce se limita, un poco más, la integración en la base imponibles de los ajustes negativos, a los siguientes límites:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCEN)	Límite
$0 \leq \text{INCEN} < 20.000.000$	BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
$20.000.000 \leq \text{INCEN} < 60.000.000$	50 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
$60.000.000 \leq \text{INCEN}$	25 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.

EJEMPLO

La mercantil ASA contabilizó en ejercicios anteriores aportaciones a fondos de pensiones internos por importe de 14.000.000 euros que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 13.1 b) y 14.1 f), no fueron deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, contabilizando, asimismo, el impuesto diferido por importe de 4.200.000 euros (30 % de 14.000.000).

En el ejercicio 2014, satisfizo 7.000.000 euros (la mitad de las aportaciones realizadas) a personas que cumplieron las condiciones establecidas al haberse producido la jubilación de las mismas.

En el ejercicio 2014, la base imponible previa a la integración de las aportaciones a sistemas de previsión social y a la compensación de bases imponibles negativas asciende a 6.500.000 euros. Comentar las incidencias fiscales, teniendo en cuenta que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior fue, respectivamente, de:

10.000.000 de euros.

25.000.000 de euros.

70.000.000 de euros.

Solución

En el ejercicio 2014, en principio, son gastos fiscalmente deducibles los pagos realizados a las personas beneficiarias, es decir 7.000.000 euros, y se tendría que realizar un ajuste negativo. Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.13 del texto refundido de la LIS, se podrán integrar en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta que las cantidades a integrar van a ser distintas según la cifra de negocios del año anterior.

En nuestro caso, las cantidades que se podrán integrar como gasto fiscalmente deducible serían las siguientes:

Importe neto cifra negocios año anterior	Cantidad límite a integrar
Caso A) INCN 10.000.000 €	6.500.000 € (El límite es la BI previa a la integración y a la compensación de las bases imponibles negativas)
Caso B) INCN 25.000.000 €	3.250.000 € (50 % de 6.500.000)
Caso C) INCN 70.000.000 €	1.625.000 € (25 % de 6.500.000)

El resto, en cada uno de los casos, queda pendiente para ejercicios posteriores.

b) Modificación de los apartados 3 y 4 del artículo 24 del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
<p>24.3. No se integrarán en la base imponible:</p> <p>a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que se realicen con cargo al fondo de obra social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.</p> <p>24.4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, podrán reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.</p> <p>En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta ley.</p>	<p>24.3. No se integrarán en la base imponible:</p> <p>a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones.</p> <p>b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.</p> <p>24.4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias podrá reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.</p> <p>En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta ley.</p>

Las modificaciones efectuadas las hemos resaltado en negrita y obedecen, a nuestro entender, a precisiones técnicas que perfeccionan la norma. Por otra parte, destacamos que el texto mo-

dificado es el mismo que esta integrado en los apartados 3 y 4 del artículo 24 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que se refiere, asimismo, a la «Obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias».

Por último, la disposición final octava de la Ley 27/2014 modifica la realización de los pagos fraccionados, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

La modificación es puntual, y lo que se modifica es el primer párrafo del apartado dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Veamos el texto anterior y el texto modificado.

Texto modificado	Texto anterior
<p>Primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.</p> <p>Dos. La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos 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, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo. Quedará excluido del resultado positivo referido el importe del mismo 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.</p>	<p>Primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.</p> <p>Dos: La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inician los periodos impositivos dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos 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, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo.</p>

Las modificaciones obedecen a una inclusión técnica, introducida por la Ley 17/2014, en relación con las imputaciones de las quitas y esperas consecuencia de un acuerdo de acreedores, que perfecciona la norma.

Está claro que, a la hora de publicarse la Ley 27/2014, las empresas que iniciaron su periodo impositivo el 1 de enero de 2014 ya han realizado dos pagos fraccionados. Por ello la modificación afectará, en estos casos, exclusivamente, al tercer pago fraccionado del ejercicio 2014.

PRIMERAS REFLEXIONES DE LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 12 disposiciones finales, con lo cual, podemos decir que la nueva norma del Impuesto sobre Sociedades tiene menos articulado que el texto refundido de la LIS. La denominación de los nueve títulos es similar a la actual, sin embargo, en cuanto a la integración de los capítulos y los artículos dentro de ellos, se aprecia una mejor ubicación de los mismos; dando, de esta manera, mejor comprensión de todo el impuesto.

Destacamos que el artículo correspondiente a la imputación temporal, en la Ley 27/2014, es el artículo 11 (anteriormente en el TRLIS era el art. 19); la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, en la Ley 27/2014, viene recogida en el artículo 16, posterior al artículo 15, que hace referencia a los gastos no deducibles, ordenando de esta manera la materia de la deducibilidad de los gastos y, por último, la estimación de rentas (que en TRLIS venía recogida en el art. 5) se integra, exclusivamente, para la determinación de la base imponible en el método de estimación indirecta, en el artículo 123, dentro del título de la gestión del impuesto.

Su implantación se prevé para los periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

La entrada en vigor se prevé para periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en la disposición transitoria trigésima cuarta, se establecen medidas temporales aplicables en el periodo 2015, que serán detalladas en cada uno de los preceptos afectados.

Vamos a analizar las novedades de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, con el siguiente esquema:

1. En relación con el hecho imponible.
2. En relación con los contribuyentes.
 - 2.1. Precisión con carácter general.
 - 2.2. Nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.3. Precisiones en materia de exenciones.
3. En relación con la base imponible.
 - 3.1. En materia de imputación temporal.
 - 3.2. En materia de amortizaciones.
 - 3.3. En materia de deterioros.
 - 3.4. En materia de provisiones
 - 3.5. En materia de gastos no deducibles.
 - 3.6. En materia de reglas especiales de valoración.
 - 3.7. En materia de operaciones vinculadas.
 - 3.8. En materia de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.
 - 3.9. En materia de compensación de bases imponibles negativas.
4. En relación con el tratamiento de la doble imposición, interna e internacional.
5. En relación con incentivos fiscales.
 - 5.1. Creación de la reserva de capitalización, reduciendo la base imponible.
 - 5.2. Creación de la reserva de nivelación de bases imponibles, exclusivamente para pymes.
 - 5.3. En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
6. En relación con el tipo de gravamen.
7. En relación con los regímenes especiales.
 - 7.1. Regímenes especiales integrados en la Ley 27/2014.
 - 7.2. Régimen de Consolidación fiscal.
 - 7.3. Régimen de fusiones, escisiones, canje de activos y aportaciones no dinerarias y cambios de domicilio fiscal comunitarios.
 - 7.4. Régimen de entidades de reducida dimensión.
 - 7.5. Régimen de determinados contratos de arrendamiento financiero.
8. En relación con la gestión del impuesto.

Veamos las principales modificaciones de acuerdo con el esquema propuesto:

1. En relación con el hecho imponible

Las principales modificaciones son las siguientes:

Primera. Se elimina el artículo 5 del texto refundido de la LIS, que anteriormente se denominaba «Estimación de rentas», y su contenido se integra, dentro del título IX, «Gestión del impuesto», un artículo, el 123 de la Ley 27/2014, denominado «Estimación de rentas en el método de estimación indirecta», dando precisión al concepto, ya que su aplicación solo era posible cuando la Administración determinara la base imponible por el método de estimación indirecta al no llevar contabilidad, o llevarla de manera incorrecta, el obligado tributario.

Recordamos el artículo 5 del texto refundido de la LIS y detallamos el artículo 123 de la Ley 27/2014.

<p>Artículo 5 del TRLIS. <i>Estimación de rentas.</i> Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.</p>	<p>Artículo 123 de la Ley 27/2014. <i>Estimación de rentas en el método de estimación indirecta.</i> Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado.</p>
--	--

Segunda. En el artículo 5 de la Ley 27/2014 se incorpora un artículo denominado «Concepto de actividad económica y entidad patrimonial», estableciendo, por una parte, el concepto de actividad económica con carácter general y precisando el concepto en el caso de arrendamiento de inmuebles, en términos muy parecidos a como se establece en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), exigiendo, únicamente, una persona con contrato laboral y jornada completa; por otra parte, se establece el concepto de entidad patrimonial, concepto ya conocido en años anteriores, que había desaparecido de la norma y que, cuando se necesitaba el mismo, se remitía al artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio). De esta manera, no nos sorprende que se establezca en la LIS, nuevamente, que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

Detallamos parte del artículo 5 de la Ley 27/2014.

<p>Artículo 5. <i>Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.</i></p> <p>1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

.../...

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

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

2. A los efectos de lo previsto en esta ley, **se entenderá por entidad patrimonial** y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

La Ley 27/2014, a lo largo de su articulado, hace mención al hecho de que una entidad tenga la consideración de patrimonial. Destacamos las siguientes referencias:

- El artículo 21.5 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la «Exención para eliminar la doble imposición», establece que la exención de la renta positiva en la transmi-

sión de una entidad, cumpliendo los requisitos de porcentaje y tiempo de tenencia de la participación, no se aplicará a aquella parte de la de la renta derivada de la transmisión de la participación, en una entidad que tenga la consideración de patrimonial. En estos casos, la renta exenta se limita al incremento de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

- El artículo 26.5 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la «Compensación de bases impositivas negativas», se establece que no podrán ser objeto de compensación las bases impositivas negativas, en los casos que exista una transmisión de participaciones de una entidad patrimonial y concurren las dos siguientes circunstancias:
 - a) Que la mayoría del capital social hubiere sido adquirida por una entidad o conjunto de entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponda la base imponible negativa.
 - b) Que las personas o entidades adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- El artículo 101 de la Ley 27/2004, que se refiere a que los incentivos establecidos para empresas de reducida dimensión no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.
- El artículo 107.1 de la Ley 27/2014, que hace referencia a las «Entidades de tenencia de valores extranjeros», establece que no pueden acogerse a ese régimen especial las entidades que tengan la consideración de patrimonial.

2. En relación con los contribuyentes

2.1. *Precisión con carácter general*

La Ley 27/2014 denomina «contribuyentes» lo que anteriormente el texto refundido de la LIS denominaba «sujetos pasivos», integrando el término establecido en el artículo 35 de la Ley General Tributaria. Por otra parte, se establece que los contribuyentes de este impuesto se designarán, de manera abreviada e indistintamente por las denominaciones «sociedades o entidades» a lo largo de la ley.

2.2. *Nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades*

- Se establecen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a las sociedades civiles que tengan objeto mercantil. Anteriormente, las sociedades civiles, con y sin

personalidad jurídica, tributaban por el régimen de atribución de rentas establecido en el IRPF. Sin embargo, estos nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (sociedades civiles con objeto mercantil) tributarán en el Impuesto sobre Sociedades para ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 (disp. trans. trigésima cuarta de la Ley 27/2014). A su vez, la disposición transitoria trigésima segunda establece normas transitorias en relación con las sociedades civiles sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

- Las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil seguirán tributando en el régimen de atribución de rentas establecido en la sección 2.^a del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Dado que las sociedades civiles van a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de periodos que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley 27/2014 establece que la letra a) del apartado 1 del artículo 7 de la Ley 27/2014 (que se refiere a los contribuyentes) tendrá la siguiente redacción: «a) personas jurídicas, excepto las sociedades civiles».

2.3. Precisiones en materia de exenciones.

En el artículo 9 de la Ley 27/2014, denominado «Exenciones», se establece en términos similares a como se hacía anteriormente, la exención total, para las entidades que se detallan en el apartado 1 del citado artículo, y la exención parcial, en los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, para las entidades que se detallan, siendo estas las siguientes:

- En el apartado 2 se establece la exención parcial en los términos establecidos en el título II de la Ley 49/2012, de 23 de diciembre, a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.
- En el apartado 3 se establece la exención parcial en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la ley (arts. 109 a 111), a las entidades que se detallan, en idénticos términos a como se establecía en el texto refundido de la LIS.
- En el apartado 4 se precisa que estarán parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades los partidos políticos, en los términos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Por último, de una manera clara, en los apartados 2 y 3 del artículo 124 de la Ley 27/2014, denominado «Declaraciones», se establece lo siguiente:

- Apartado 2 del artículo 124: «Los contribuyentes exentos a que se refieren el apartado 1 del artículo 9 no estarán obligados a declarar».

- Apartado 3 del artículo 124: «Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas».

3. En relación con la base imponible

3.1. En materia de Imputación temporal

El artículo 11 de la Ley 27/2014, denominado «Imputación temporal. Inscripción de ingresos y gastos», recoge, con una integración mucho mejor que en texto refundido de la LIS (en esta norma era el art. 19), la materia de imputación temporal de los ingresos y gastos. El citado precepto tiene 13 apartados y las modificaciones establecidas son muchas, convirtiendo el citado precepto en un artículo complicado, artículo que, por otra parte, es fundamental en el Impuesto sobre Sociedades.

Analicemos las distintas modificaciones en cada uno de los apartados.

Criterio general de imputación: El apartado 1 del artículo 11 hace referencia al criterio general de imputación general de ingresos y gastos, siendo este, como anteriormente se establecía, el principio de devengo, de acuerdo con la normativa contable. Aquí ya se producen modificaciones que clarifican aun más, si cabe, el criterio general de imputación temporal. Veamos el apartado 1 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 1 artículo 11. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.</p>	<p>Apartado 1 artículo 19. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.</p>

Otros criterios de imputación: El apartado 2 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que cualquier otro criterio de imputación temporal, utilizado con carácter excepcional, estará supeditado a la aprobación por parte de la Administración tributaria.

Principio de inscripción contable. Ingresos y gastos contabilizados en periodo distinto de devengo. El apartado 3 del artículo 11 hace referencia al principio de inscripción contable para la deducibilidad de los gastos (tal y como se recogía en el apartado 3 del art. 19 del TRLIS), con excepción, de acuerdo con lo previsto en esta ley, de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Las modificaciones en relación con el texto recogido en el texto refundido de la LIS son varias. Veamos el apartado 3 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLI5
<p>Apartado 3 artículo 11.</p> <p>1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.</p> <p>Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.</p> <p>2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.</p> <p>No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable</p>	<p>Apartado 3 artículo 19.</p> <p>No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- La deducibilidad de los gastos está condicionada a su inscripción contable, ahora se exceptúa, junto a los elementos que sean objeto de libertad de amortización, los que sean objeto de amortización acelerada (fundamentalmente para pymes, recogido en el art. 103 de la Ley 27/2014). No obstante, también se exceptúa el principio de inscripción contable para la deducibilidad de algunos gastos que no están contabilizados, de acuerdo con lo establecido en los artículos de la Ley 27/2014, que detallamos a continuación:
 - Artículo 13.3, para la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite de la veinteaava parte de su importe.
 - Artículo 106.7 para la deducibilidad de la parte de cuotas de arrendamiento financiero que correspondan a la adquisición del bien, con el límite del doble (triple para pymes) de la amortización lineal, según tablas de amortización.
- La imputación fiscal de los ingresos contabilizados en un periodo anterior al de devengo en una cuenta de reservas se realizará en el momento de su contabilización. No obstante, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 17.1, párrafo segundo de la ley, en relación con la variaciones de valor originadas por el criterio del valor razonable, en el que se establece que «Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias».
- Cambios de criterios contables: Los cargos o abonos a partidas de reservas se integrarán en la base imponible en el periodo impositivo en el que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas relacionados, respectivamente, con ingresos y gastos, devengados y contabilizados en periodos anteriores, siempre que se hubieran integrado en la base imponible en dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos ingresos o gastos contabilizados con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio del criterio contable.

Imputación de operaciones a plazo. El apartado 4 del artículo 11 hace referencia a la imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado, con alguna modificación a como se establecía en el apartado 4 del artículo 19 del texto refundido de la LIS. Veamos el apartado 4 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 4 artículo 11. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas</p>	<p>Apartado 4 artículo 19. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIIS
<p>.../...</p> <p>proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.</p> <p>Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.</p> <p>En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.</p> <p>No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice.</p>	<p>proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.</p> <p>Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.</p> <p>En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.</p> <p>Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- La imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado es la exigibilidad de los cobros, cuando, anteriormente, era cuando se efectuaran los mismos.
- Las operaciones a plazo son todas «cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año».
- El deterioro contabilizado no será fiscalmente deducible, en el caso de que fuera exigible el cobro, este no se realizará, y se contabilizará un deterioro por el crédito impagado.

Dado que se cambia el criterio en la imputación de las operaciones a plazo, el párrafo tercero de la disposición transitoria primera establece, en relación con las operaciones a plazo realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, lo siguiente:

Párrafo 3 de la disposición transitoria primera.

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

Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles. El apartado 5 del artículo 11 establece el criterio fundamental de que si un gasto contabilizado no ha sido fiscalmente deducible, la reversión del mismo no se integrará en la base imponible.

El apartado 5 del artículo 19 del texto refundido de la LIS establecía la imputación temporal de los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. En el artículo 11 de la Ley 27/2014, no recoge la citada imputación temporal, ya que su regulación ha sido establecida en el artículo 14.1 de la citada norma. Veamos el artículo 14.1 de la Ley 27/2014 y el artículo 19.5 del texto refundido de la LIS.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 1 del artículo 14.</p> <p>No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.</p> <p>Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones.</p>	<p>Apartado 5 artículo 19.</p> <p>Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.</p> <p>Asimismo, los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere el párrafo f) apartado 1 del artículo 13 de esta ley, serán deducibles en el periodo impositivo en que se entreguen dichos instrumentos.</p>

Reversión de gastos que hayan sido fiscalmente deducibles y ventas con perdidas y posterior adquisición de los elementos. El apartado 6 del artículo 11 de la Ley 27/2014 mejora la aplicación a como se establecía en el apartado 6 del artículo 19 del texto refundido de la LIS. Veamos cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 6 del artículo 11.</p> <p>La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.</p>	<p>Apartado 6 artículo 19.</p> <p>La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos</p>	<p>La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- Se establece, de una manera más clara, que la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la base imponible del periodo imponible en que se produzca la reversión, sea en la entidad que la practicó o en otra vinculada con ella.
- En el caso de transmisiones de elementos patrimoniales con pérdidas y posterior adquisición de los mismos, se aplicará la misma regla. En la Ley 27/2014, ha sido eliminando el plazo de seis meses entre la transmisión y la adquisición que en el texto refundido de la LIS se establecía.

Eliminación de provisiones sin abono a una cuenta de ingresos. El apartado 7 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 9 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que cuando se eliminen provisiones sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiera dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Rentas imputadas por contratos de segura de vida (*unit linked*). El apartado 8 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 10 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que, en estos caso, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada periodo impositivo.

Imputación de rentas negativas cuando la adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

La introducción en el Impuesto sobre Sociedades, por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, con efectos para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, estableció que el deterioro de las participaciones en el capital o de fondos propios o en los fondos propios de entidades no era gasto fiscalmente deducible, produciendo la integración de la pérdida cuando las participaciones se transmitieran, vino acompañada de dos preceptos:

- Que las rentas negativas obtenidas por la venta de participaciones a entidades del mismo grupo se imputarían cuando las acciones fueran transmitidas a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

- Que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente a entidades del mismo grupo se imputarían cuando el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejaran de formar parte del grupo.

Estos dos preceptos, con alguna matización, continúan en los apartados 10 y 11 de la Ley 27/2014, pero, además, se añade otro caso en el apartado 9. Veamos cada uno de ellos.

a) El apartado 9 del artículo 11 de la Ley 27/2014 establece lo siguiente:

Apartado 9 del artículo 11.

Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los periodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

De esta manera, las rentas negativas por transmisiones a empresas del grupo de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, se imputan en el periodo impositivo en el que sean dados de baja o sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, la renta negativa obtenida en la transmisión se imputará en los periodos impositivos que resten de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Este precepto ha sido integrado dado que, como posteriormente veremos, en el artículo 13.2 de la Ley 27/2014 se establece que las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, así como las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, no son deducibles fiscalmente.

b) El apartado 10 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 11 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, es decir, que las rentas negativas obtenidas por la venta de participaciones a entidades del mismo grupo se imputarían cuando las acciones sean transmitidas a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Sin embargo, ha sido objeto de una matización, y para ello detallamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TR LIS
<p>Apartado 10 del artículo 11.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento. Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.</p> <p>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta ley.</p>	<p>Apartado 11 artículo 19.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos valores sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo. Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida.</p>

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- Que el precepto fue introducido en el texto refundido de la LIS por la Ley 16/2013, de 29 de octubre y, ahora, con una nueva norma, ya es objeto de modificación, precisando lagunas en la norma que han podido ser advertidas.
- Que parece razonable la modificación establecida en cuanto que el importe de la renta negativa se minore en las rentas positivas obtenidas por la transmisión a terceros, pero esto debería producirse en todo caso y no solo cuando el transmitente no pruebe que ha tributado efectivamente, al menos, al 10%. Por otra parte, la minoración de la renta negativa debería tener como límite el importe de la citada renta negativa. Por último, se introduce un concepto indeterminado cual el de la

«tributación efectiva». No obstante debería entenderse por «tributación efectiva» la tributación determinada por tipo efectivo que tributa la sociedad transmitente (obtenido por la división de la cuota líquida entre la base imponible), pero mucho nos tememos que no se interprete la «tributación efectiva» como la tributación al tipo nominal de tributación.

- En relación con los otros dos matices introducidos, es decir, la aplicación del precepto en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero, y que se aplicara el precepto en el caso de extinción de la entidad transmitida, cuando sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley, parecen razonables las modificaciones introducidas.

c) El apartado 11 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 12 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, es decir, que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente a entidades del mismo grupo se imputarían cuando el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Sin embargo, ha sido objeto de una matización, similar a la establecida en el apartado anterior, y para ello detallamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 11 del artículo 11.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.</p> <p>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.</p>	<p>Apartado 12 artículo 19.</p> <p>Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.</p> <p>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.</p>

Las modificaciones introducidas en este apartado, al ser similares a una de las modificaciones introducidas en el apartado anterior, nos remitimos a los comentarios realizados anteriormente.

Limitación a la integración de las dotaciones por deterioro de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público y las dotaciones por aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido. El apartado 12 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 13 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, que, recordamos, ha sido objeto de modificación para periodos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2014 en esta misma ley, con alguna precisión técnica, para adaptarlo a la nueva base imponible. Veamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TR LIS
<p>Apartado 12, artículo 11.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>	<p>Apartado 13 del artículo 19.</p> <p>Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	<p>en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros. <p>Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.</p>

La limitación establecida en la Ley 27/2014 se refiere a la integración del ajuste negativo como consecuencia de la deducibilidad de los deterioros de créditos o de las aportaciones a sistemas de previsión social o prejubilación.

De esta manera, se establece que el ajuste negativo se integrará con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Exclusivamente para periodos iniciados en 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta, en su letra h), establece lo siguiente:

h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley se integrarán en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas.

Los límites establecidos en la letra g) son los que estaban establecidos el ejercicio anterior, siendo estos los siguientes:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCN)	Límite
$0 \leq \text{INCN} < 20.000.000$	BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
$20.000.000 \leq \text{INCN} < 60.000.000$	50 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
$60.000.000 \leq \text{INCN}$	25 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.

Imputación de quitas y esperas. El apartado 13 del artículo 11 de la Ley 27/2014, último del citado precepto, es igual al apartado 14 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, texto que fue introducido por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

3.2. En materia de amortizaciones

El artículo 12 de la Ley 27/2014, denominado «Correcciones de valor: amortizaciones», tiene tres puntos, que se refieren a los siguientes conceptos:

El apartado 1 del artículo 12 de la Ley hace referencia a la deducibilidad fiscal de las amortizaciones, indicándonos, como señalaba el texto refundido de la LIS, que «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».

A continuación, como el texto refundido de la LIS señala, se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización establecidos en la tabla que recoge la ley.
- Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- El contribuyente justifique su importe.

Es decir, similar a lo establecido en el texto refundido de la LIS. La novedad está en que se simplifican las tablas de amortización, estableciendo una sola tabla, en el coeficiente lineal máximo y el periodo máximo de amortización de los elementos, sin especificación de los distintos tipos de actividades de las empresas. En la disposición transitoria decimotercera se establecen los criterios para la aplicación del cambio de tipos que tuvieran algunos elementos patrimoniales. Posteriormente veremos algunos ejemplos.

Para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 se tiene que aplicar la nueva tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la ley. En la disposición transitoria decimotercera se establecen los criterios para aplicar la nueva tabla para elementos adquiridos con anterioridad.

El apartado 2 del artículo 12 de la Ley se refiere al inmovilizado intangible con vida útil definida, y señala que se amortizará atendiendo a la duración de la misma.

La Ley 27/2014 no indica ninguna matización para los inmovilizados intangibles adquiridos a sociedades de un mismo grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.

La disposición transitoria trigésima quinta hace referencia al régimen fiscal aplicable a los activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 y dice lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 y 13.3 de esta ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera, a los inmovilizados intangibles de vida útil definida, adquiridos a entidades de un mismo grupo con anterioridad a 1 de enero de 2015, no les será de aplicación el régimen fiscal establecido en el artículo 12.2 y, por ello, no se podrán amortizar atendiendo a la duración de la misma.

El apartado 3 del artículo 12 de la Ley hace referencia a los supuestos en que se puede aplicar la libertad de amortización. La ley mantiene, en los mismos términos, cuatro de los supuestos establecidos en el apartado 3 del artículo 11 del texto refundido de la LIS, recoge, además, un nuevo supuesto de libertad de amortización, y elimina otro de los establecidos. Veamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Supuestos de libertad de amortización: (art. 12.3).</p> <p>a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.</p> <p>b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.</p> <p>d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.</p> <p>e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.</p> <p>Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.</p>	<p>Supuestos de libertad de amortización: (art. 11.3).</p> <p>a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.</p> <p>b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97.</p> <p>c) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.</p> <p>e) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.</p> <p>Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquella.</p>

Como podemos observar, se añade como nuevo supuesto de libertad de amortización, para todas las empresas, «los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo» y se elimina el supuesto de los activos mineros. No obstante, en el capítulo VIII del título VII de la Ley 27/2014 (arts. 90 a 94) se recoge el «Régimen especial de la minería» y en el artículo 90 se recogen los supuestos de libertad de amortización, para las citadas entidades, en los mismos términos que recogía el texto refundido de la LIS.

La modificación más importante ha sido el cambio absoluto de las tablas de amortización (agrupadas en 10 divisiones, y estas en agrupaciones de actividad, y posteriormente en grupos, con una tabla para elementos comunes, con un total de más de 600 referencias a elementos amortizables) por una, podemos decir, «tablilla» (con únicamente 33 referencias), supone una gran simplificación.

A partir del 1 de enero de 2015, se tienen que aplicar los coeficientes establecidos en la nueva tabla de amortización. El régimen transitorio de la aplicación de la misma viene recogido en la disposición transitoria decimotercera; y destacamos lo siguiente:

Primero. Los elementos que coincidan en los coeficientes de amortización de ambas tablas aplicarán la nueva tabla de amortización, aplicando el mismo coeficiente, y el mismo método de amortización.

Segundo. Los elementos que en los coeficientes de amortización de ambas tablas no coincidan aplicarán la nueva tabla de amortización y los elementos se amortizarán durante los periodos que resten de vida hasta completar la vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Tercero. En el caso de que las entidades estuvieran aplicando un método de amortización distinto del lineal y, en aplicación de la nueva tabla de amortización, al elemento le correspondiera un plazo de amortización distinto, podrán aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste para completar su nueva vida útil, sobre el valor existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Cuarto. Para los elementos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y 31 de diciembre de 2004, el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las nuevas tablas se multiplicará por 1,1.

Quinto. Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según las distintas redacciones de la misma, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Por otra parte, en los periodos 2015 y siguientes hay que tener en cuenta que tiene que revertir la limitación establecida, para los ejercicios 2013 y 2014, del gasto fiscal por amortización para empresas que tributen en el régimen general, al 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con los artículos 11.1, 11.4, 111, 113 y 115 del texto refundido de la LIS, establecidos por el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre [norma en vigor por la letra z) de la disp. derog.].

En relación con este último apartado, también tendremos que tener en cuenta el apartado 1 de la disposición transitoria trigésima séptima, que establece una deducción de la cuota íntegra del 5% (2% para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015) de las cantidades que se integren en la base imponible del periodo impositivo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos 2013 o 2014. El apartado 1 de la disposición transitoria trigésima séptima establece lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima séptima. *Deducción por reversión de medidas temporales.*

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento 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 por ciento en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

EJEMPLO 1

Una entidad que se dedicaba a las artes gráficas, que tributaba en el régimen general del impuesto, adquirió unas matrices de máquinas de componer el 2 de enero de 2013 por importe de 100.000 euros. El porcentaje máximo establecido en las tablas antiguas (Grupo 472) era del 20%. El porcentaje establecido en la tabla del artículo 12.1 de la Ley 27/2014 es del 33%. La mercantil realiza las amortizaciones por el método lineal al máximo porcentaje establecido en las tablas. Determinar la amortización máxima en el ejercicio 2015 y la deducción en la cuota íntegra de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima séptima de la Ley 27/2014.

Solución

Las amortizaciones contabilizadas y fiscalmente deducibles en los ejercicios 2013 y 2014 habrían sido las siguientes:

.../...

.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible
2013	20.000	14.000	6.000
2014	20.000	14.000	6.000

A 1 de enero de 2015, nos encontramos con los siguientes datos:

Valor neto fiscal	72.000
Nueva vida útil	3 años

Nota: La vida útil es la resultante de acuerdo con el porcentaje máximo de amortización.

Como han transcurrido ya dos años, en 2015, podrá amortizar toda la cantidad pendiente, es decir los 72.000 euros.

Por otra parte, de acuerdo con la disposición transitoria trigésimo séptima, tendrá una deducción de la cuota íntegra de 240 euros (2 % de 12.000).

Nota: Esta deducción de la cuota íntegra se debe a la diferencia de tipos de gravamen de los ejercicios 2013 y 2014 (30 %) en relación al tipo de gravamen del ejercicio 2015 (28 %).

EJEMPLO 2

Una mercantil que tributa en el régimen general del impuesto, dedicada a remolque en telesillas, adquirió, en enero de 2012, cables para los telesquíes por importe de 1.000.000 euros. El porcentaje máximo establecido en las tablas antiguas (Grupo 724) era del 20 %. El porcentaje establecido en la tabla del artículo 12.1 de la Ley 27/2014 es del 7 %. La mercantil realiza las amortizaciones por el método lineal al máximo porcentaje establecido en las tablas. Determinar la amortización máxima en los ejercicios 2015 y siguientes y la deducción en la cuota íntegra de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésimo séptima de la Ley 27/2014.

Solución

Las amortizaciones contabilizadas y fiscalmente deducibles en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 habrían sido las siguientes:

.../...

.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible
2012	200.000	200.000	-
2013	200.000	140.000	60.000
2014	200.000	140.000	60.000

A 1 de enero de 2015, nos encontramos con los siguientes datos:

Valor neto fiscal	520.000
Nueva vida útil	14,28 años

Nota: La vida útil es la resultante de acuerdo con el porcentaje máximo de amortización.

En este caso tiene dos opciones de amortización:

Opción a) Amortizar el total neto fiscal pendiente, es decir los, 520.000 euros, en 11,28 años (dado que de la nueva vida útil ya han transcurrido 3 años, es decir, cada año 46.099,29 €).

En este caso, tendría las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

2015	212,76 (2 % de 10.628,29)
2016 y siguientes	531,91 (5 % de 10.628,29)

(10.628,29 € es la amortización en 11,28 años de 120.000).

Opción b) Amortizar 400.000 euros en 11,28 años y 120.000 euros en 10 años.

En este caso, tendría las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

2015	240 (2 % de 12.000)
2016 y siguientes	600 (5 % de 12.000)

3.3. En materia de deterioros

En el artículo 13 de la Ley 27/2014, se establecen las limitaciones a la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de los elementos patrimoniales.

En el apartado 1 del artículo 13 se establece la deducibilidad fiscal de los deterioros de valor de los créditos por posibles insolvencias, en los mismos términos que estaba establecido en el texto refundido de la LIS.

En el apartado 2 del artículo 13 se establece la no deducibilidad de las siguientes pérdidas por deterioro:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, de valores representativos de la participación en el capital y de valores representativos de deuda no son deducibles.

De esta manera, se amplía, de una manera casi total, la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro de elementos del activo, con exclusión de las partidas a cobrar y de las existencias.

Asimismo, establece que las pérdidas por deterioros anteriores serán deducibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 27/2014. El citado precepto se refiere a efectos de la valoración contable diferente a la fiscal y reproduce lo que establecía el artículo 18 del texto refundido de la LIS. Con ello, podemos decir que los deterioros contabilizados que no han sido deducibles producen una valoración contable de los elementos patrimoniales inferiores a su valoración fiscal y, cuando los mismos se transmitan, o en la medida en que se fueran amortizando, revertirá el gasto contable por deterioro que no fue deducible.

Por último, tenemos que mencionar que la disposición transitorias 15 de la Ley 27/2014 hace referencia al régimen transitorio de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda y, la disposición transitoria 16 de la Ley 27/2014 hace referencia a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios o de rentas negativas obtenidas en el extranjero por establecimientos permanentes en periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En el apartado 3 del artículo 13 se establece que será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe. Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Limitaciones para el 2015. En relación con las deducciones por estos conceptos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta nos dice lo siguiente:

- a) Las deducciones correspondientes al fondo de comercio están sujetas al límite anual máximo de la centésima parte de su importe.
- b) La deducción correspondiente al inmovilizado intangible de vida útil indefinida que no tenga la consideración de fondo de comercio está sujeta al límite anual de la cincuentava parte de su importe.

En definitiva, después de decirnos que no serán deducibles los deterioros del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, precisa que sí serán deducibles, con el límite de la veinteava parte de su importe, el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, creando confusión en cuanto a la deducibilidad del fondo de comercio.

Actualmente podemos decir que el fondo de comercio no se amortiza sistemáticamente, pero debe estar sometido a una valoración anual mediante un test de deterioro. Si el test de deterioro determina que el valor contabilizado del fondo de comercio es superior, se contabilizará el deterioro correspondiente. Con base en ello, según el artículo 13 de la Ley 27/2014, el gasto contabilizado por el deterioro del fondo de comercio no será fiscalmente deducible, y solamente será deducible la veinteava parte de importe.

Por otra parte, tenemos que referirnos a la modificación existente en la normativa mercantil en el artículo 152.16 del anteproyecto de la Ley del Código Mercantil en el que se establece lo siguiente:

«1. El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y no será objeto de amortización si su vida útil es indefinida. En caso contrario, se amortizará en su vida útil. El fondo de comercio se someterá al menos anualmente a la comprobación del deterioro de valor si su vida útil es indefinida o supera los diez años.

2. Cuando la vida útil del fondo de comercio no pueda estimarse de manera fiable, se amortizará en un plazo de diez años y se someterá a la comprobación del deterioro del valor solo si existen indicios de que el activo pudiera estar deteriorado».

De esta manera, si el texto del anteproyecto sigue adelante, nos encontraremos con que el fondo de comercio podrá ser considerado como inmovilizado intangible de vida útil definida o indefinida. Si se considera que es de vida útil indefinida, no se amortizará, pero si se considera que es de vida útil definida, será objeto de amortización en su vida útil.

En cualquier caso, de acuerdo con la normativa de la Ley 27/2014, el deterioro contabilizado del fondo de comercio, por la comprobación anual del valor del mismo, no será fiscalmente deducible.

Por último, tenemos que recordar que la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014 se refiere al régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, y dice lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 y 13.3 de esta ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera, a los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, adquiridos a entidades de un mismo grupo con anterioridad a 1 de enero de 2015, no les será de aplicación el régimen fiscal establecido en el artículo 13.3 de esta ley.

Por último, tenemos que hacer referencia al fondo de comercio financiero. La deducibilidad del fondo de comercio financiero de valores extranjeros estaba regulada en el artículo 12.5 del texto refundido de la LIS. El citado precepto fue objeto de varias modificaciones, por la consideración del mismo como ayuda de Estado, hasta dejarlo, exclusivamente, para una serie de valores extranjeros adquiridos en unas determinadas fechas. En este punto precisamos:

- a) Que la disposición transitoria decimocuarta mantiene la deducibilidad del fondo de comercio financiero para adquisiciones de valores extranjeros en los mismos términos que anteriormente se establecía con las limitaciones temporales y según la residencia de la entidad que, en resumen, es el siguiente:

Residencia de la entidad	Fecha de adquisición
EN PAÍSES MIEMBROS DE LA UE	Desde 01-01-2002 a 21-12-2007
	Desde 21-12-2007 respecto a adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes de 21-12-2007.
EN PAÍSES NO MIEMBROS DE LA UE	Desde 01-01-2002 a 21-12-2007
	Desde 21-12-2007 respecto a adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes de 21-12-2007.
	Desde 21-12-2007 a 21-05-2011, de adquisiciones que confieran mayoría en fondos propios, cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la Decisión de 12-01-2011.

Limitaciones para el 2015. En relación con las deducciones por estos conceptos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta nos dice que la deducción de la diferencia a que se refiere la disposición transitoria cuarta en relación al fondo de comercio está sujeta al límite anual de la centésima parte de su importe.

- b) Que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014 ha anulado las decisiones de la Comisión que declararon ilegal la amortización del fondo de comercio financiero del Impuesto sobre Sociedades, establecidas en el artículo 12.5 del texto refundido de la LIS.

3.4. En materia de provisiones

El artículo 14 de la Ley 27/2014 es similar al artículo 13 del texto refundido de la LIS. Sin embargo, destacamos dos precisiones que clarifican la materia del gasto fiscal por provisiones, siendo estas las siguientes:

Primera. Visión conjunta de las provisiones y fondos de pensiones y contingencias análogas.

En relación con provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las establecidas en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, se establece su no deducibilidad y el mismo artículo dispone que estos gastos serán deducibles en el periodo en que se abonen las prestaciones.

Por otra parte, en el punto siguiente del precepto se establece que no serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación indefinida. A continuación se establece la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, así como las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Imputación a las personas que se vinculen las prestaciones.
- b) Transmisión de forma irrevocable del derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- c) Transmisión de la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Segunda. En relación con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados.

Se establece su no deducibilidad cuando se satisfagan en efectivo. Sin embargo, cuando se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán deducibles cuando se produzca la entrega.

3.5. En materia de gastos no deducibles

El artículo 15 de la Ley 27/2014 no tiene apartados, como tenía (tres) su antecedente, el artículo 14 del texto refundido de la LIS, y detalla, en diez letras [letras a) a la j)] los supuestos que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, siendo las novedades más importantes establecidas en el artículo 15 de la Ley 27/2014 las siguientes:

Primera. Precisión del concepto de «retribución de los fondos propios» como gasto fiscalmente no deducible. De esta manera, se establece:

- Que tienen la consideración de «fondos propios» la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades con independencia de su consideración contable.
- Que los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, según el artículo 42 del Código de Comercio, tienen la consideración de retribución de fondos propios.

Segunda. Limitación a la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores. Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes o proveedores hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, siempre sometidas a las reglas de registro, justificación e imputación temporal.

Tercera. Retribución a los administradores.

Se precisa que no son donativos o liberalidades, y por ello serán gastos deducibles las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Cuarta. Se indica que no son gastos deducibles los derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Quinta. Se precisa que no son gastos deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o 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%.

Por otra parte, en el artículo 16 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, se precisa la limitación de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades.

En estos casos, los gastos financieros se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los cuatro años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII (régimen especial de reestructuraciones empresariales). Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite de los gastos financieros generales de la entidad.

3.6. En materia de reglas especiales de valoración

La materia de la regla general y las reglas especiales de valoración viene establecida en el artículo 17 de la Ley 27/2014. Recordemos que en el texto refundido de la LIS era el artículo 15 el que contenía las reglas de valoración general y las reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. Las novedades más importantes establecidas en el artículo 17 de la Ley 27/2014 son las siguientes:

Primera. En relación con las operaciones de fusión y escisión total o parcial.

La regla general de valoración de los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de una fusión y escisión total o parcial, los elementos patrimoniales aportados y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, que es la establecida en el capítulo VII del título VII de esta Ley 27/2014 (arts. 76 a 89 del Régimen especial de reestructuraciones empresariales).

Con ello, la regla general de valoración de los elementos transmitidos por operaciones de fusión o escisión, es el valor histórico fiscal que tenían en sede de las entidades transmitentes.

Como luego veremos, el régimen especial se configura en la ley, como el régimen general de todas las operaciones de reestructuración. No obstante, matiza el precepto que en caso de no resultar aplicable el régimen especial se valorarán, tal y como indica en artículo en los apartados siguientes, por su valor de mercado.

Segunda. Efectos de la valoración a valor de mercado:

En el apartado 5 del artículo 17, nos indica que en las operaciones societarias que se valoren de acuerdo con este artículo, las sociedades transmitentes integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Recordamos que en el artículo 15 del texto refundido de la LIS, los que se integraban en la base imponible eran la diferencia entre los elementos transmitidos y su valor contable.

Tercera. Desaparece la corrección monetaria del antiguo artículo 15.9 del texto refundido de la LIS, que se aplicaba a las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o de los que estuvieran calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

En la Ley 27/2014, desaparece la corrección monetaria, que se aplicaba a las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o de los que estuvieran calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de inmuebles.

3.7. En materia de operaciones vinculadas

El artículo 18 de la Ley 27/2014 recoge la regulación de las operaciones vinculadas. Se ha convertido en un artículo largo, muy largo, que ha recogido muchos de los preceptos que anteriormente estaban en el reglamento, y que, algunos de los mismos, habían sido declarados nulos, por extralimitación del texto reglamentario.

Las novedades más importantes que se incorporan en al artículo 18 de la Ley 27/2014 son las siguientes:

Primero. En relación con el perímetro de la vinculación:

Se restringe el perímetro de la vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando fijado en el 25% de participación (anteriormente era el 5%). La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Segundo. En relación con la documentación y su mantenimiento.

En relación con la documentación específica que tienen que elaborar las entidades afectadas, se precisa que tendrán un contenido simplificado aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

Por otra parte, se recogen en el precepto legal aquellas operaciones a las que en ningún caso resultara aplicable el contenido simplificado. Asimismo, se detallan en el texto legal algunas operaciones a las que no será exigible la documentación específica.

Tercero. En relación con la determinación del valor de mercado.

Se elimina la jerarquía de los métodos en la valoración de operaciones vinculadas y se admiten, adicionalmente, con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

Cuarto. Prestación de servicios de un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada.

Se establece en el texto legal lo establecido anteriormente en el reglamento en cuanto que el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el de mercado, en el caso de que se cumplan una serie de requisitos.

Quinto. Precisión para contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero.

En el apartado 8 del artículo 18 se establece la siguiente precisión:

Punto 8 del artículo 18.

En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

Sexto. Se establece el tratamiento que tendrá la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, y, en particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad.

Se establece en el punto 11 del artículo 18 lo que anteriormente estaba integrado en el artículo 21 bis del reglamento y que fue declarado nulo por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014.

De esta manera, con carácter particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad, en resumen, se incorpora a la ley lo siguiente:

Cuando la diferencia fuera a favor del socio o partícipe, tendrá la calificación que se detalla para cada una de las partes:

	Calificación para el socio	Calificación para la sociedad
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Participación en beneficios.	Retribución de fondos propios.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Utilidad percibida por la condición de socio.	

Cuando la diferencia fuera a favor de la sociedad, tendrá la calificación que se detalla para cada una de las partes:

	Calificación para la sociedad	Calificación para el socio
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Aportación de socio.	Aumento del valor de la participación.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Renta.	Liberalidad.

Por último, se establece que no se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. La restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Séptimo. Regulación reglamentaria.

En el punto 12 del artículo 18 de la ley, se establecen de una manera clara las normas de la materia reglamentaria de la comprobación de las operaciones vinculadas.

Octavo. En materia de sanciones.

Se modifica el régimen sancionador, siendo, el incorporado en la Ley 27/2014, menos gravoso.

Noveno. Efectos de la valoración a valor de mercado en otros impuestos.

El apartado 14 del artículo 18 de la Ley 27/2014 establece lo siguiente:

Apartado 14 del artículo 18.

El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

3.8. En materia de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles

El artículo 23 de la Ley 27/2014 reproduce el artículo 23 del texto refundido de la LIS, que fue objeto de modificación por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, con alguna modificación técnica. Detallamos a continuación ambos textos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Artículo 23. <i>Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.</i></p> <p>1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.</p> <p>b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.</p> <p>c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.</p> <p>d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.</p> <p>e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.</p>	<p>Artículo 23. <i>Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.</i></p> <p>1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.</p> <p>b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.</p> <p>c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.</p> <p>d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.</p> <p>e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRILIS
<p>.../...</p> <p>Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 12.2 o 13.3 de esta ley, en su caso, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley. 4. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1. 	<p>Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 o 12.7 de esta ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. <p>No obstante, en el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley. 4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, las operaciones que den lugar a la aplicación de lo dispuesto en este artículo estarán sometidas a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta ley. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>5. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>6. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p>	<p>5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.</p> <p>6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.</p> <p>Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.</p>	<p>La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.</p> <p>Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>8. La aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta ley.</p>

Las modificaciones, en el texto de la Ley 27/2014, son por omisiones a lo que se establecía anteriormente, siendo estas las siguientes:

- La reducción se aplica a todos los activos intangibles, estén o no reconocidos en el balance.
- Desaparece la obligación de documentar las operaciones en el caso de que las entidades tributen en el régimen de consolidación fiscal.
- Se elimina la referencia a la incompatibilidad con la deducción por reinversión, ya que este incentivo fiscal ha desaparecido de la nueva norma.

La disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014 hace referencia a las cesiones de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan celebrado con anterioridad a la Ley 14/2014, de 27 de septiembre, que se regirán por la anterior normativa establecida en el texto refundido de la LIS.

3.9. En materia de compensación de bases imponibles negativas

El artículo 26 de la Ley 27/2014 regula la compensación de las bases imponibles negativas, siendo las novedades más importantes las siguientes:

Primera. Las bases imponibles negativas se podrán compensar en un futuro sin límite temporal.

La disposición transitoria vigésimo primera precisa que las bases imponibles negativas pendientes de compensación, al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos siguientes.

Segunda. Solo se podrá compensar el 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 euros.

La limitación a la compensación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

El límite no se aplicará en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

En relación con el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésimo cuarta establece lo siguiente:

- La limitación establecida en el apartado 1 del artículo 26 no se aplicará.
- La limitación para periodos impositivos iniciados dentro del año 2015 será la siguiente:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCEN)	Límite
$0 \leq \text{INCEN} < 20.000.000$	Sin límite.
$20.000.000 \leq \text{INCEN} < 60.000.000$	50 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.
$60.000.000 \leq \text{INCEN}$	25 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

En relación con el ejercicio 2016, la disposición transitoria trigésima sexta establece que, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en el año 2016, los límites establecidos en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 de esta ley serán del 70% en los términos establecidos en el citado precepto.

Tercera. Se mejora la redacción en cuanto a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas en empresas que no realizaban una actividad económica.

Recordemos el punto 2 del artículo 25 del texto refundido de la LIS y el punto 4 del artículo 26 de la ley:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>Apartado 4 del artículo 26.</p> <p>«No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias: <ul style="list-style-type: none"> 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición; 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. 	<p>Apartado 2 del artículo 25.</p> <p>La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizada por cualquier título, correspondientes a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
<p>.../...</p> <p>3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.</p> <p>4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta ley.</p>	

Cuarta. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribe a los 10 años. Transcurrido el plazo de los 10 años, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda 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 (apartado 5 del art. 26).

En relación con este punto, la disposición adicional octava de la Ley 27/2014 establece, como facultad de comprobación de la Administración tributaria, que lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma, en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

4. En relación con el tratamiento de la doble imposición, interna e internacional

Esta materia es la que produce, a nuestro entender, la mayor modificación en la nueva LIS, y requiere de tiempo suficiente para realizar su análisis y su integración con el resto del impuesto. Se recoge en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

La nueva regulación se asimila, un poco, a la exención de los dividendos percibidos y de beneficios obtenidos en la transmisión de acciones de entidades residentes en el extranjero, que estaba regulado en el artículo 21 del texto refundido de la LIS. Las principales características de su regulación son las siguientes:

Primero. Se establece el régimen de exención para los dividendos percibidos y para los beneficios obtenidos en la transmisión de acciones o participaciones, tanto de las acciones de entidades españolas como de las extranjeras, con los matices que se indicarán a continuación:

- Los requisitos para la exención de los dividendos y para la exención en los beneficios en la transmisión de entidades españolas son los siguientes: Tener al menos el

5 %, o que el importe de las acciones o participaciones sea superior a 20.000.000 de euros y que se posean de manera interrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o que se mantenga durante el tiempo necesario para completar el año.

- En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos en el capital de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados anteriormente.
- Los requisitos para la exención de los dividendos y beneficios en la transmisión de entidades extranjeras son, además de los anteriores, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de España a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hubieran obtenido los beneficios.
- Destacamos que, en ningún caso, se exige que la actividad de la entidad que reparte los dividendos tenga que desarrollar una actividad empresarial, como anteriormente se establecía para la exención de los dividendos y rentas obtenidas en el artículo 21 del texto refundido de la LIS.

Segundo. La exención no se aplicará a los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Tercero. La exención tampoco se aplicará a las rentas derivadas de las transmisiones de participaciones de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, limitando la exención al incremento neto de beneficios no distribuidos generados en la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Cuarto. No existe la exención y tampoco existe la deducción por doble imposición interna para dividendos en el caso de que se tenga un porcentaje inferior al 5 % o de que el precio de adquisición fuera inferior a 20.000.000 de euros, que, recordamos, anteriormente, era del 50 %.

Quinto. En el caso de dividendos percibidos de acciones del extranjero, se mantiene la deducción por doble imposición jurídica y la doble imposición económica, tal y como se establece en el texto refundido de la LIS. Por supuesto, el régimen de exención es incompatible con la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional establecidas en los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014.

Sexto. En el caso de que se obtenga una renta negativa en la transmisión de las participaciones, 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 que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención establecida en el artículo.

Séptimo. En ningún caso se aplicará la exención 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.

Octavo. La disposición adicional primera de la Ley 27/2014 establece restricciones a la exención por doble imposición de dividendos en los siguientes términos:

Disposición adicional primera. No tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 21 de esta ley:

- a) Los beneficios distribuidos con cargo a las reservas constituidas con los resultados correspondientes a los incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.
- b) Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, y de rendimientos procedentes de sociedades acogidas a la bonificación establecida en el artículo 19 de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, y en la Disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, o de entidades a las que sea aplicable la exención prevista en las normas forales 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya, 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, y 18/1993, de 5 de julio, de Álava.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, y en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Noveno. La disposición adicional vigésima tercera establece el régimen transitorio de las deducciones para evitar la doble imposición interna.

5. En relación con incentivos fiscales

5.1. Establecimiento de una reducción de la base imponible por la creación de la reserva de capitalización

Para las entidades que tributen al tipo general, o para las entidades que tributen al tipo del 30% (las de crédito o las que se dedican a la explotación de hidrocarburos), se establece, en el artículo

25 de la Ley 27/2014, una reducción en la base imponible del 10% del incremento de los fondos propios, siempre que dicho importe se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción.

No hace falta que el importe de la reserva de capitalización se materialice en inversiones concretas.

Las características más importantes de este incentivo fiscal son las siguientes:

Primera. Se trata de una reducción en la base imponible del 10% del importe de los incrementos de fondos propios.

Segunda. Los incrementos de fondos propios se tienen que mantener cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción, salvo la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Tercera. Se tiene que dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible durante cinco años.

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

Quinta. No se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo los siguientes conceptos:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

5.2. Establecimiento de una reducción de la base imponible, exclusivamente para pymes, por la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles

Dentro del Régimen especial para las entidades de reducida dimensión se establece, en el artículo 105 de la Ley 27/2014, para estas entidades que tributen al tipo del 25 %, otra reducción de la base imponible del 10% de su importe, no pudiendo superar el importe de 1.000.000 de euros.

Las características de esta reducción son las siguientes:

Primera. Las cantidades deducidas se adicionarán a la base imponible que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, hasta el importe de la misma. El importe restante se añadirá a la base imponible del periodo impositivo a la fecha de conclusión de los cinco años.

Segunda. Se deberá dotar una reserva indisponible por el importe de la minoración de la base imponible.

Tercera. Esta reducción de la base imponible es compatible con la reducción por la creación de la reserva de capitalización.

5.3. En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Los incentivos para estimular la realización de determinadas actividades en la Ley 27/2014 son los siguientes:

Incentivo establecido	Artículo
Deducción por actividades de I+D+i	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, etc.	Artículo 36
Deducción por creación de empleo	Artículo 37
Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Artículo 38
Normas comunes a todas las deducciones	Artículo 39

Con carácter general podemos decir:

- La deducción por I+D+i mejora su técnica, la deducción por creación de empleo y la deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad son similares a las establecidas en el texto refundido de la LIS y la deducción por inversiones

en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales modifica, en gran parte, su contenido.

- Se suprimen la deducción por inversiones medioambientales y la deducción por reinversión.
- Se suprime, asimismo, la deducción por inversión de beneficios extraordinarios, que era aplicable exclusivamente a las empresas de reducida dimensión, y que se estableció por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre.

El régimen transitorio de las deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores viene establecido en la disposición transitoria vigésima cuarta de la Ley 27/2014.

6. En relación con el tipo de gravamen

- El tipo de gravamen general es del 25 %.
- Las entidades de nueva creación que desarrollen una actividad económica tributarán en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente al tipo del 15 %, excepto si deben tributar a un tipo inferior.
- Las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, tributarán al 30 %.
- No obstante lo anterior, la disposición transitoria trigésima cuarta establece, como hemos dicho en comentarios anteriores, medidas temporales para el ejercicio 2015, en el se establece que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015 es el 28 %.

Indicamos a continuación los distintos tipos de gravamen para las distintas sociedades

Entidades	Tipo para 2015	Tipo para 2016
Con carácter general	28 %	25 %
Entidades de crédito	30 %	30 %
Entidades dedicadas a la explotación de hidrocarburos	33 %	30 %
Entidades nueva creación que realicen actividades económicas (primer año de beneficios y siguiente)	15 %	15 %
Cooperativas fiscalmente protegidas	20 %	20 %
		.../...

Entidades	Tipo para 2015	Tipo para 2016
.../...		
Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales	25 % Los extracooperati- vos al 30 %	25 %
Entidades Ley 49/2002 de 23 diciembre	10 %	10 %
Sociedades de Inversión de capital variable. Fondos de inversión. Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria. Fondos de regulación del mercado hipotecario.	1 %	1 %
Fondos de Pensiones	0 %	0 %
Entidades de reducida dimensión	H/300.000 € 25 % Resto 28 %	25 %
Mutuas de seguros generales. Sociedades de Garantía recíproca y sociedades de re- financiamiento. Colegio profesionales y asociaciones empresariales. Entidades sin fines lucrativos a las que no les sea de aplicación la Ley 49/2002. Fondos de promoción de empleo. Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. Entidades de Derecho Público, Puertos del Estado y Au- toridades Portuarias.	25 %	25 %

7. En relación con los regímenes especiales

7.1. Regímenes especiales integrados en la Ley 27/2014

La Ley 27/2014, como dijimos al principio de estas reflexiones, posee un carácter integrador y recoge el régimen especial que deberán aplicar determinadas entidades. Detallamos a continuación los regímenes especiales recogidos en la Ley 27/2014, y los artículos en los que se regulan dentro del título VII de la Ley 27/2014:

Régimen establecido	Capítulos y artículos que lo regulan
Definición y reglas de aplicación	Capítulo I, artículo 42
Agrupaciones de interés económico y UTES	Capítulo II, artículos 43 a 46
	.../...

Régimen establecido	Capítulos y artículos que lo regulan
.../...	
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	Capítulo III, artículos 48 y 49
Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo regional	Capítulo IV, artículos 50 y 51
Instituciones de Inversión Colectiva	Capítulo V, artículos 52 a 54
Régimen de consolidación fiscal	Capítulo VI, artículos 55 a 75
Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cambio de domicilio, etc.	Capítulo VII, artículos 76 a 89
Régimen fiscal de la minería	Capítulo VIII, artículos 90 a 94
Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Capítulo IX, artículos 95 a 99
Transparencia fiscal internacional	Capítulo X, artículo 100
Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión ...	Capítulo XI, artículos 101 a 106
Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero	Capítulo XII, artículo 106
Régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros	Capítulo XIII, artículos 107 y 108
Régimen de las entidades parcialmente exentas	Capítulo XIV, artículos 109 a 111
Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común	Capítulo XV, artículo 112
Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje	Capítulo XVI, artículos 113 a 117

Como vemos, se mantienen la totalidad de los regímenes especiales establecidos en el texto refundido de la LIS, con excepción del régimen de las entidades deportivas. No obstante lo anterior, el citado régimen, establecido en el artículo 129 del texto refundido de la LIS, consistía en la no integración en la base imponible de los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación. Este régimen figura en la disposición adicional séptima de la Ley 27/2014.

7.2. Régimen de consolidación fiscal

La Ley 27/2014 introduce diversas modificaciones en el régimen de consolidación fiscal siendo estas las siguientes:

Primera. Configuración del grupo de consolidación fiscal.

Se modifica el perímetro del grupo de consolidación fiscal en los siguientes términos:

- Se establece junto a la necesaria participación directa o indirecta del 75%, o del 70% en algunos casos, que la dominante debe ostentar en las dependientes, que, además, posea la mayoría de los derechos de voto [art. 58.2 b) de la Ley 27/2014]. El cálculo de los derechos de voto se determinará de acuerdo con lo señalado en el artículo 3 del Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas anuales consolidadas (art. 60.4 de la Ley 27/2014).
- Se elimina el requisito que impedía formar parte del grupo fiscal como sociedades dependientes, aquellas en las que el porcentaje de participación exigido se alcanzase a través de otra sociedad que no reunía los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.
- Se establece un nuevo supuesto de grupo fiscal que incluye el formado por aquellas sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes, de una entidad dominante no residente en territorio español que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades y que no resida en un paraíso fiscal. En tal caso, deberá designarse a una entidad del grupo que actúe como representante del grupo fiscal (art. 58.1 de la Ley 27/2014).

El mismo criterio se aplicará cuando la dominante esté sometida a la normativa foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco (disp. adic. duodécima de la Ley 27/2014).

- Por último, se permite que puedan optar a tributar en régimen de consolidación, siempre que se cumpla el resto de requisitos, aquel grupo en el que figure una entidad de crédito, ya sea como dominante o como dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen (art. 58.5 de la Ley 27/2014). En tal caso, el grupo fiscal tributará al tipo de gravamen del 30% (art. 69 de la Ley 27/2014).

Segunda. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

En esta materia destacamos tres aspectos:

1. Si bien se sigue manteniendo que la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando las bases imponibles individuales de las sociedades que lo forman, sin embargo, se añade que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal [art 62.1 a) de la Ley 27/2014].

2. Como consecuencia de los cambios normativos introducidos por la Ley 27/2014, para determinar las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, se deberá tener en cuenta (art. 63 de la Ley 27/2014):
 - Que el límite establecido para la deducibilidad de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley 27/2014 se referirá al grupo fiscal.
 - Que no se incluirán en las bases imponibles individuales:
 1. La reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley 27/2014.
 2. Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social del artículo 12.11 de la Ley 27/2014.
 3. La compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
 4. La reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de la Ley 27/2014.
3. Por su parte, el artículo 62 de la Ley 27/2014 establece que la base imponible consolidada se calculará sumando:
 - a) Las bases imponibles individuales de las entidades que integran el grupo fiscal, calculadas conforme a lo señalado en el artículo 63 de la Ley 27/2014.
 - b) Las eliminaciones.
 - c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores.
 - d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, que se referirá al grupo fiscal, si bien la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.
 - e) Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social referidas al grupo fiscal, con el límite del 60% del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.
 - f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positivo, así como de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de cualquier entidad del grupo fiscal, generadas con anterioridad a su incorporación al mismo.

Por último, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal, e, igualmente, la dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

Tercera. Reglas especiales en la incorporación de entidades al grupo fiscal.

Debido a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 para configurar la base imponible, el artículo 67 de la Ley 27/2014 establece una regulación más detallada de la incidencia que tiene en la formación de la base imponible del grupo fiscal la incorporación de nuevas entidades. Asimismo, y a diferencia de la normativa anterior, en las limitaciones establecidas deberán tenerse en cuenta también las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a la sociedad incorporada.

Cuarta. Cuota íntegra el grupo fiscal.

El artículo 70 de la Ley 27/2014 precisa que, cuando en el grupo fiscal se aplique la reserva de nivelación del artículo 105 de la Ley 27/2014, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por la cantidades de la reserva de nivelación.

Quinta. Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal.

Los efectos derivados de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal son similares a los previstos en la normativa derogada, con las algunas variaciones:

1. Así, se modifica el criterio para incorporar los resultados eliminados cuando se produce la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, que ahora deberán incorporarse a la base imponible individual de las sociedades que los hubieren generado [artículo 74.1 a) de la Ley 27/2014], por lo que desaparece la obligación que existía en estos casos de realizar la declaración complementaria del grupo fiscal.
2. Por otra parte, debido a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 para configurar la base imponible, se precisa que las entidades que integraban el grupo fiscal asumirán, en la proporción en que hubiesen contribuido a su formación:
 - Los gastos financieros netos pendientes de deducir, así como la diferencia del artículo 16.2 de la Ley 27/2014.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
 - Las dotaciones del artículo 11.12 de la Ley 27/2014 pendientes de integrar en la base imponible.
 - Las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles pendiente de adicionar.
 - Las deducciones en la cuota pendientes de aplicar.
 - Los pagos fraccionados realizados por el grupo fiscal.

Al igual que en la normativa anterior, se establece que estos efectos también se producirán cuando alguna sociedad quede excluida del grupo fiscal.

Sexta. Caso especial de extinción del grupo fiscal.

En el artículo 74.3 de la Ley 27/2014 se establecen unas reglas específicas para cuando el grupo fiscal se extingue por absorción de la entidad dominante acogida al régimen de neutralidad fiscal y todas las dependientes se incorporan a otro grupo fiscal.

En tal caso, y al igual que ocurría en la normativa derogada, no se integrarán en la base imponible las eliminaciones pendientes de incorporar hasta tanto en cuanto estas no se realicen frente a terceros.

Ahora bien, a diferencia de la normativa anterior y por lo que respecta a los restantes conceptos señalados en el citado artículo que estuvieran pendientes de aplicar, integrar, compensar o deducir, ya sea en la base imponible o en la cuota, los límites se referirán al conjunto de las sociedades dependientes del grupo extinguido que se incorporan al nuevo grupo fiscal y no a cada una por separado, como ocurría antes.

Séptima. Régimen transitorio.

Se establece en la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley 27/2014, de la que destacamos lo siguiente:

- Lo grupos fiscales ya constituidos continuarán aplicando el régimen de consolidación fiscal de acuerdo con las nuevas normas recogidas en la Ley 27/2014, sin más requisitos.
- Al haberse eliminado el requisito que impedía formar parte del grupo fiscal a las sociedades indirectamente participadas a través de sociedades que no formaban parte del grupo fiscal, se establece que las sociedades que, de acuerdo con este nuevo criterio pasen a tener la consideración de sociedades dependientes, se integrarán en el grupo fiscal en el primer periodo impositivo que sea iniciado a partir del 01-01-2015.
- Las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes de una entidad dominante no residente en territorio español que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades y que no resida en un paraíso fiscal podrán optar a tributar por el régimen de consolidación fiscal en el primer periodo impositivo iniciado a partir del 01-01-2015.
- No se extinguen los grupos fiscales cuando la sociedad dominante en periodos impositivos anteriores al 01-01-2015 pase a ser dependiente de otra sociedad no residente y constituyan grupo fiscal con arreglo a la nueva normativa.
- En los supuestos en que dos o más grupos fiscales deban integrarse como consecuencia de la nueva delimitación del grupo fiscal (por ejemplo, cuando las dominantes

de dos grupos fiscales sean dependientes de la misma sociedad no residente), dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras sociedades que cumplan la condición de dependientes, se podrá realizar en el periodo impositivo que se inicie a partir del 01-01-2016. Hasta entonces, se podrá aplicar el régimen de consolidación fiscal en 2015 con la misma composición existente en 2014.

7.3. Régimen de fusiones, escisiones, canje de activos y aportaciones no dinerarias y cambios de domicilio fiscal comunitarios

El régimen especial de fusiones viene establecido en el capítulo VII del título VII, artículos 76 a 89. Las novedades más importantes son las siguientes:

Primera. La novedad principal es que el régimen especial se convierte en el régimen general de tributación de las citadas operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario, a través de la comunicación que tienen que realizar, en todo caso, por cualquier operación de este tipo que realicen. Por supuesto, no se aplicará el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Segunda. Las particularidades del régimen especial en los casos de participaciones de la entidad transmitente y de la entidad adquirente vienen establecidas en el artículo 82 de la Ley 27/2012, que establece lo siguiente:

Artículo 82. *Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.*

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Tampoco se producirá dicha integración con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea, al menos, de un 5 por ciento del capital o de los fondos propios.
2. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un porcentaje inferior al 5 por ciento, se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Dicha integración se producirá, igualmente, con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea inferior al 5 por ciento del capital o de los fondos propios.

Y no establece nada más. Es decir, el anterior artículo 89 del texto refundido de la LIS, que establecía los efectos fiscales a las diferencias entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad adquirente que no se pudieran asignar a elementos específicos. Es decir, no hace ninguna referencia al fondo de comercio.

En las operaciones societarias de fusiones impropias, de acuerdo con la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Cuentas, surge un fondo comercio, y de acuerdo con lo establecido en el antiguo artículo 89.3 del texto refundido de la LIS, en determinadas condiciones era deducible, con el límite de la veinteaava parte de su importe.

Pero ¿qué ocurre ahora con la Ley 27/2014, con el fondo de comercio que surge contablemente, al no decir nada la citada norma?

Entendemos que contablemente surge un fondo de comercio y el mismo tiene un valor contable, no obstante, el valor fiscal del mismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la Ley 27/2014, es el que tenía en la entidad transmitente y, dado que en esta sociedad no tenía valor, el valor fiscal del fondo de comercio en la entidad adquirente es 0 euros y, por ello, no es deducible cantidad alguna.

La disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014 establece el régimen transitorio de las participaciones en el capital de la entidad transmitente en la adquirente, que reproduce el artículo 89.3 del texto refundido de la LIS, siendo aplicable a las participaciones adquiridas en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Tercera. La disposición adicional segunda de la Ley 27/2014 establece que no se devengará el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de esta ley, a excepción de los terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de la Ley 27/2014, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

7.4. Régimen de entidades de reducida dimensión

En relación con el régimen de entidades de reducida dimensión destacamos lo siguiente:

Primero. Se especifica que no podrán acogerse a este régimen las sociedades patrimoniales.

Segundo. No existe un tipo de gravamen inferior para estas entidades como existía en el texto refundido de la LIS. El tipo de gravamen de las entidades de reducida dimensión es igual que las entidades que tributan en el régimen general, a partir de periodos que se inicien en 2016.

Tercero. No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que, dado que se crea una reserva de nivelación de bases imposables, esta puede verse reducida en un 10%, lo que afectará al tipo de gravamen efectivo.

Cuarto. Los incentivos fiscales que se mantienen son los siguientes: libertad de amortización con creación de empleo; aceleración de los coeficientes de amortización de elementos nuevos del

inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, y el 1 % del riesgo derivado de las posibles insolvencias de deudores.

Ha desaparecido la libertad de amortización de bienes de pequeña cuantía, ya que el mismo ha sido establecido para todas las empresas en el artículo 12.3 de la Ley 27/2014 y la aceleración de las amortizaciones para bienes objeto de reinversión.

Quinto. La disposición transitoria vigésimo octava establece el régimen transitorio de la amortización de los elementos patrimoniales objeto de reinversión en las entidades de reducida dimensión.

Sexto. En relación con el tipo de gravamen para periodos que se inicien en el ejercicio 2015, la letra j) de la disposición transitoria trigésima cuarta establece lo siguiente:

j) Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

1.º Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.

2.º Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28 por ciento.

Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo cuando esta fuera inferior.

Séptimo. En relación con el tipo de gravamen, para periodos iniciados en 2015, para entidades cuya cifra de negocios en el periodo anterior sea inferior a 5 millones de euros, la letra k) de la disposición transitoria trigésima cuarta establece lo siguiente:

k) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán al tipo de gravamen del 25 por ciento.

Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra, deberá tenerse en cuenta que:

1.º La aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra está condicionada a que durante los 12 meses siguientes al inicio de los periodos impositivos que comiencen en 2015, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

.../...

.../...

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de 12 meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese periodo.

Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

- 2.º A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 101 de esta ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación o el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

- 3.º Cuando la entidad se hubiese constituido dentro del año 2015 y la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del primer periodo impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, el tipo de gravamen previsto en esta letra se aplicará en el periodo impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los 12 meses posteriores a la conclusión de ese periodo impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

- 4.º Cuando se incumplan las condiciones establecidas en esta letra, el contribuyente deberá regularizar su situación tributaria en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta ley.

7.5. Régimen de determinados contratos de arrendamiento financiero

El régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero viene establecido en el artículo 106 de la Ley 27/2014, y su regulación es idéntica a la establecida en ejercicios anteriores.

La disposición transitoria trigésimo cuarta establece para los contratos de arrendamiento financiero vigentes, cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 106 de esta ley (que las cuotas de la parte de adquisición del bien sean constantes o crecientes) de que no será exigido el importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

El importe anual de la parte de esas cuotas en ese 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.

Por último, en relación con los contratos de arrendamiento financiero, su normativa se completa con las disposiciones transitorias 29 y 30 de la Ley 27/2014.

8. En relación con la gestión del impuesto

En materia de gestión del impuesto destacamos lo siguiente:

Primero. Que el artículo 130 establece la regulación de la conversión de activos por impuestos diferidos en crédito exigible frente a la Administración tributaria, que ya había sido establecida para el ejercicio 2014 en el texto refundido de la LIS y que ahora se recoge, de una manera más adecuada, dentro del título IX de gestión del impuesto. Así, en los casos de activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos de las posibles insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo establecido en el artículo 13.1 a) (es decir, que no sean por no haber transcurrido el plazo de 6 meses) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, así como los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores bases imponibles negativas.

Recordemos que en el artículo 39 de la Ley 27/2014, que se refiere a normas comunes a las deducciones previstas en el capítulo IV que se refiere a «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», recoge también la posibilidad de convertir los créditos por activos diferidos por la no aplicación de la deducción por I+D+i en crédito contra la Administración tributaria, con un descuento del 20% del importe de la deducción.

Segundo. El artículo 121, de la Ley 27/2014 recoge, en los mismos términos que hacía el artículo 134 del texto refundido de la LIS, los efectos de los bienes y derechos no contabilizados en los que se establecen cinco presunciones de obtención de rentas.

Tercero. Por último, mencionamos que el porcentaje de retención con carácter general que establece la Ley 27/2014 será el 19%, no obstante, la disposición transitoria trigésimo cuarta establece que el tipo de retención general será para el periodo 2015 del 20%. Detallamos los porcentajes de retención para los distintos tipos de rentas establecidos:

Tipo de rentas	Porcentaje en 2015	Porcentaje en 2016
Con carácter general	20 %	19 %
Cesión de derechos a la explotación de la imagen	24 %	24 %
Premios de loterías (sujetos y no exentos)	20 %	20 %