

PRINCIPALES NOVEDADES FISCALES EN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Principales novedades fiscales en Impuesto sobre Sociedades

Durante los últimos meses de 2013 se aprobaron importantes modificaciones del Impuesto sobre Sociedades mediante sucesivas normas, algunas de ellas de carácter temporal y otras con vocación de permanencia. En este artículo se resumen y comentan brevemente aquellas que creemos más relevantes.

Major new amendments to the Spanish Corporate Income Tax

Significant amendments to the Spanish Corporate Income Tax regulations were approved during the final months of 2013. Some of these amendments are just temporary measures, while some others are intended to be permanent. This article briefly summarizes and discusses those of them which we believe to be more relevant.

Introducción

Las principales novedades aprobadas el pasado año en materia de Impuesto sobre Sociedades se establecieron mediante (i) la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (la “LMFM”); (ii) la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (la “Ley de Emprendedores”) y (iii) la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (la “Ley de Presupuestos”).

A continuación resumimos los aspectos más significativos de estas novedades.

Modificaciones permanentes al Impuesto sobre Sociedades con efectos desde 1 de enero de 2013

Con efectos para todos los períodos impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2013, se introducen las siguientes modificaciones:

1. No deducibilidad de las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades

Con el objetivo, según el preámbulo de la LMFM, de evitar la doble deducibilidad de pérdidas y aproximar la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la de los países de nuestro entorno, se suprime la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, con independencia de que sean residentes o no, o del porcentaje de participación.

En consecuencia, se deroga el apartado 3 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (“TRLIS”), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que

regulaba las condiciones específicas de deducibilidad de las pérdidas por deterioro de las participaciones en entidades no cotizadas y, sin necesidad de su imputación contable, del deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Respecto de las deducciones ya practicadas antes de la aplicación de esta nueva norma (esto es, en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2013), el legislador aparentemente ha pretendido que sean revertidas incluso en supuestos en los que la recuperación de valor puede no ser evidente. Así:

— Tratándose de deterioros deducidos en aplicación del derogado artículo 12.3 del TRLIS, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la reversión deberá integrarse en la base imponible del impuesto:

(i) En los períodos en los que el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio exceda al del inicio. El importe objeto de reversión se determinará sobre tal incremento de los fondos propios en proporción a la participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio. A estos efectos, se presume que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

(ii) Cuando se perciban dividendos o participaciones en beneficios de las entidades participadas sobre las que se haya deducido una pérdida por deterioro de valor, en cuyo caso se revertirá tal deterioro en el importe percibido, salvo que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no se contabilicen como un ingreso. A estos efectos, debe recordarse que, según la Norma de Registro y Valoración 9.ª2.8 del Plan General de Contabilidad, los dividendos no se

reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición.

No obstante, como excepción a los casos (i) y (ii) anteriores, no deberá integrarse la reversión de las pérdidas por deterioro que vinieran determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios sobre los que no pudo aplicarse la deducción por doble imposición interna (entendemos que en aplicación del artículo 30.4.e del TRLIS) o cuando la pérdida no resultó fiscalmente deducible en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional (entendemos que en aplicación del artículo 32.5 del TRLIS), aclaración esta última probablemente superflua, puesto que la reversión se exige únicamente respecto de deterioros que hayan sido deducibles.

— Tratándose de deterioros de participaciones en entidades cotizadas en un mercado regulado a los cuales no haya sido de aplicación el artículo 12.3 del TRLIS, la reversión tendrá efectos fiscales cuando esta se registre contablemente. En este caso, la norma no hace referencia alguna al supuesto, antes indicado, de que el deterioro hubiera sido consecuencia de un dividendo sobre el que no hubiera sido posible aplicar la deducción por doble imposición interna (artículo 30.4.e del TRLIS). Asimismo, cabe entender que la reversión solo procederá cuando la pérdida por deterioro hubiera sido deducible, aunque en este caso la norma no lo especifique.

2. No integración de dividendos en la base imponible si se prueba la tributación de un importe equivalente con ocasión de una transmisión anterior de la participación

En este caso, la regla general de no deducibilidad del deterioro de la participación en entidades (residentes en España o no) se ve atemperada por la posibilidad de no integrar en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios contabilizados como ingresos (practicando el correspondiente ajuste negativo) si se prueba, en los términos establecidos en los artículos 30 y 32 del TRLIS, que un importe equivalente ha tributado con ocasión de cualquier transmisión anterior de la participación. En estos casos, el importe del dividendo o participación en beneficios no integrado en la base imponible reducirá el valor fiscal de la participación.

Si los dividendos o participaciones en beneficios proceden de una entidad no residente, la nueva redacción del artículo 32.5 del TRLIS admite que puedan no integrarse estos en la base imponible (con aplicación simultánea de la deducción prevista en este artículo) si se prueba la referida tributación previa, pero siempre y cuando su distribución haya dado lugar a una pérdida contable por deterioro de la participación (pérdida, que, en todo caso, será no deducible).

Sin embargo, tratándose de dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades residentes en España, el nuevo artículo 30.6 del TRLIS no exige que estos hayan dado lugar a una pérdida contable por deterioro de la participación para que los referidos dividendos o participaciones en beneficios puedan no integrarse en la base imponible, si se prueba la tributación anterior (con aplicación simultánea de la deducción del 50% o del 100%, según los casos, prevista en este artículo). Esta diferencia es resultado de una enmienda introducida en el Senado, solo referida, inexplicablemente, al artículo 30.6 del TRLIS.

Por otra parte, no se especifica si para la aplicación de estas reglas especiales los referidos dividendos deben cumplir con los requisitos para la aplicación, respectivamente, de la deducción por doble imposición interna o de la internacional, aunque cabe interpretar que sí, dada su ubicación en el texto de la norma.

3. No deducibilidad de rentas negativas procedentes de establecimientos permanentes o UTEs que operen en el extranjero

No serán deducibles:

- Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión de este o de cese de su actividad. Esta restricción no será aplicable para la determinación de la renta de actividades económicas de personas físicas en estimación directa.
- Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas (“UTE”) que opere en el extranjero (se opte o no por el régimen de exención previsto en el artículo 50 del TRLIS), excepto en el caso de transmisión de la participación en ella o de su extinción.

Si con posterioridad se obtienen rentas positivas del establecimiento permanente o de la UTE en cuestión, estas no se integrarán en la base imponi-

ble del impuesto, hasta el importe de las rentas negativas no integradas en anteriores ejercicios.

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

De manera análoga, en el caso de UTEs que, habiéndose acogido al régimen de exención previsto en el TRLIS, hubieran obtenido rentas negativas netas en el extranjero que se hubieran integrado en la base imponible de las entidades miembros en ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2013, se prevé que, cuando en sucesivos ejercicios la UTE obtenga rentas positivas, las entidades miembros integrarán en su base imponible, con signo positivo, la renta negativa previamente imputada.

4. *Diferimiento de minusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades o establecimientos permanentes entre entidades de un mismo grupo mercantil*

La LMFM establece una regla especial de imputación temporal para las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, o 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 su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En estos casos, según esta regla especial, las referidas rentas negativas se imputarán en el período impositivo en que dichos valores o establecimiento permanente sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo mercantil, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

Lo anterior, indica la Ley, “no resultará de aplicación” en el supuesto de extinción de la entidad transmitida o cese de la actividad del establecimiento permanente transmitido, sin aclarar si en tales supuestos la minusvalía no es objeto de diferimiento (lo que supondría su imputación al ejercicio en el que tuvo lugar la transmisión intragrupo, que es lo que se deduce de la literalidad de la norma) o si el dife-

rimiento se produce y la imputación se realiza en los referidos momentos de extinción o cese.

5. *Reducción de las minusvalías deducibles derivadas de la transmisión de participaciones en entidades o establecimientos permanentes por obtención previa de rentas exentas o con derecho a deducción*

En el caso de que se genere una renta negativa con ocasión de la transmisión de participaciones en entidades, esta deberá minorarse en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del primer período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, que no hayan minorado el valor de adquisición de la participación y que:

- tratándose de una entidad participada no residente, hayan tenido derecho a la exención o a la deducción por doble imposición internacional previstas, respectivamente, en los artículos 21.1 y 32 del TRLIS; o
- tratándose de una entidad participada residente, hayan tenido derecho a la deducción del 100% prevista en el artículo 30.2 del TRLIS.

La referencia al año 2009, introducida por el Grupo Parlamentario Popular mediante enmienda en el Congreso, se justificó por la dificultad de contar con datos de ejercicios ya prescritos en la fecha de aprobación de la LMFM.

Curiosamente, también se modifican los artículos 22 y 31 del TRLIS para establecer, en la misma línea, la minoración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad procedentes del establecimiento permanente transmitido, sin que en este caso se haya introducido ninguna limitación por referencia al año 2009. Por otra parte, cabe suponer que esta regla se refiere solo a rentas positivas netas que se hayan beneficiado de la exención o la deducción previstas en los referidos artículos 22 y 31 del TRLIS, aunque no se especifica, lo cual puede plantear dudas.

De forma análoga, según la nueva redacción del artículo 50.3 del TRLIS, la renta negativa derivada de la transmisión de una participación en una UTE o de su extinción se debe minorar en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad procedentes de esta (de nuevo, aparentemente, solo en la medida en que tales rentas positivas netas anteriores hayan resultado exentas).

6. Reducción de las minusvalías deducibles derivadas de la transmisión de participaciones en entidades del grupo fiscal que hayan generado bases impositivas negativas compensadas por el grupo

Se incorpora un nuevo apartado 4 al artículo 71 del TRLIS, conforme al cual el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una sociedad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará en el importe de las bases impositivas negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en él.

Asimismo, se deroga el apartado 3 del artículo 73, disposición que permitía incorporar a la base imponible del grupo la corrección de valor correspondiente a la participación de una entidad que deja de formar parte del grupo fiscal y asume el derecho a la compensación de las bases impositivas negativas que correspondan a la pérdida que determinó la corrección de valor.

7. Modificaciones en el régimen especial de operaciones de reestructuración

Son destacables las siguientes:

— Minoración de la diferencia de fusión con efectos fiscales, esto es, susceptible de incrementar el valor fiscal de los activos o de generar un fondo de comercio fiscalmente deducible (artículo 89.3 del TRLIS).

El importe de la referida diferencia de fusión se reducirá en la cuantía de las bases impositivas negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación de esta en aquella, siempre que las referidas bases impositivas negativas se hayan generado durante el período de tiempo en que la entidad adquirente haya participado en la transmitente.

— Modificaciones motivadas por la regla general de no deducibilidad del deterioro de participaciones en entidades o de rentas negativas procedentes de establecimientos permanentes.

Se eliminan varias reglas especiales y ajustes previstos para evitar la desimposición en casos en los que se han deducido rentas negativas de establecimientos permanentes o pérdidas por deterioro o depreciaciones de participaciones, toda vez que dicha deducción ya no es posible, si bien se establecen normas transitorias para mantener las reglas y ajustes anteriores respecto de rentas negativas, deterioro

y depreciaciones producidas antes del 1 de enero de 2013.

8. Cambios de residencia al extranjero y transferencia de elementos al extranjero (exit tax)

La Ley de Presupuestos modifica los artículos 17.1 y 84.1 del TRLIS para ajustarlos a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de abril de 2013, asunto C-64/11, en relación con el aplazamiento del impuesto aplicable sobre las plusvalías generadas en la transferencia de activos de establecimientos permanentes en España a otro Estado de la Unión Europea y el cambio de residencia de una entidad residente en España a otro Estado de la Unión Europea. Conforme a la nueva redacción de estos artículos, el aplazamiento de la deuda será automático, si el sujeto pasivo aporta la garantía que corresponda, y sin perjuicio del devengo de intereses de demora.

9. Nueva deducción por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión (nuevo artículo 37 del TRLIS)

Reemplazando el lugar que ocupaba la derogada deducción por actividades exportadoras, se introduce un nuevo artículo 37 en el TRLIS, por el cual se establece un incentivo fiscal a la reinversión de beneficios para sujetos pasivos que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y microempresas, con efectos para los beneficios que se generen en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

En la práctica, esta medida supone una tributación reducida para aquella parte de los beneficios empresariales que se destine a la inversión. Estos beneficios, en las condiciones previstas en la Ley, tributarán a un tipo de gravamen del 15% o del 20% (en función del tramo de la escala de gravamen que sea aplicable bajo el régimen de empresa de reducida dimensión o microempresa).

10. Flexibilización de las condiciones de aplicación de la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (nuevos apartados 2 y 3 del artículo 44 del TRLIS)

La Ley de Emprendedores ha introducido la posibilidad, para aquellos sujetos pasivos que (i) tributen al tipo general de gravamen, al 35%, o conforme a la escala de tipos de empresas de reducida dimensión, y (ii) generen la deducción por I+D+I (apartados 1 y 2 del artículo 35 del TRLIS), de elegir en cuanto al régimen de su aplicación, entre dos alternativas:

- La tradicional, regulada en el artículo 44.1 del TRLIS, que limita la aplicación del total de deducciones generadas para incentivar la realización de determinadas actividades (incluyendo la deducción por I+D+I) a un 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones (límite que es del 60% bajo determinadas condiciones).
- La establecida por esta Ley en el artículo 44.2 TRLIS, que consiste en aplicar la deducción, sin sujeción a ningún límite de cuota íntegra, pero con un descuento de un 20% sobre su importe (que se pierde), dando lugar, en caso de insuficiencia de cuota, al abono del exceso al sujeto pasivo por parte de la Administración tributaria.

Los requisitos para la aplicación de la nueva alternativa son los siguientes:

- Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de I+D+I o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.
- Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+I no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del referido plazo de 24 meses.
- Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D+I o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el artículo 35.4 del TRLIS.
- Que transcurra al menos un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción sin que esta haya sido objeto de aplicación.

En cuanto a los límites cuantitativos, se establece que el importe total de deducciones aplicadas o abonadas bajo este nuevo sistema no podrá superar 3 millones de euros anuales, existiendo, adicionalmente un límite anual específico de un millón de euros para las deducciones totales aplicadas o abonadas que se correspondan con innovación tecnológica.

Modificaciones permanentes con efectos desde 1 de enero de 2014

1. Modificación de las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Se modifica la regulación actual de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (artículo 33 del TRLIS):

- En el caso de entidades que dispongan de un lugar fijo de negocios en Ceuta o Melilla en el que operen efectiva y materialmente, se considerará renta obtenida en esas ciudades un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. Para rentas superiores al referido importe, deberá acreditarse el cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos.
- Se incluye de forma expresa la posibilidad de aplicar la bonificación en el caso de arrendamientos de inmuebles situados en estos territorios, así como sobre las rentas procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en Ceuta o Melilla que cuente con los medios materiales y personales necesarios para ello.

2. Vigencia indefinida de la deducción por inversiones cinematográficas

La LMFPM establece la vigencia indefinida de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales recogida en el artículo 38.2 del TRLIS (cuya supresión estaba prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015).

El porcentaje de deducción se mantiene (18% para el productor y 5% para el coproductor financiero), si bien se modifica la base sobre la que puede aplicarse la deducción del productor, que estará constituida por el coste de producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.

Otras modificaciones permanentes: reforma del *patent box*

La Ley de Emprendedores modifica el artículo 23 del TRLIS, con efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013, introduciendo importantes cambios que afectan tanto a la definición de los supuestos de aplicación de la reducción prevista en ese precepto como a su cálculo. Tras esta reforma, el *patent box* continúa consistiendo en esencia en una disminución de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, vía reducción, asociada a la cesión a terceros de los activos intangibles antes señalados, si bien se altera sustancialmente su regulación en los siguientes aspectos:

- Se incrementa el porcentaje de reducción, que pasa del 50% al 60%, aunque la base sobre la que se aplica pasa a ser la renta, en vez de los ingresos obtenidos.
- Se flexibilizan los requisitos para este incentivo, de forma que se considera suficiente que la entidad cedente (o transmitente) haya participado en la creación del activo en, al menos, un 25% de su coste.
- Se elimina el límite cuantitativo de ingresos (ahora tendrían que ser rentas) que pueden ser objeto de reducción (que antes era de seis veces el coste del activo).
- Se extiende el ámbito de aplicación de esta reducción, que, además de aplicarse sobre las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación de determinados intangibles, ahora puede aplicarse también sobre las rentas que se obtengan en la transmisión de estos, siempre que la adquirente no forme parte del mismo grupo mercantil.
- Se prevé la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria acuerdos previos de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y los gastos asociados, o de las rentas derivadas de la transmisión, que podrán referirse también a la calificación de los activos como intangibles aptos para la aplicación de la reducción.
- En cuanto a las operaciones entre entidades sujetas al régimen de consolidación fiscal, se suprime la regla especial, existente en la anterior regulación, por la cual los ingresos y los gastos derivados de la cesión de los intangibles no habían de ser eliminados para determinar la base imponible del grupo fiscal.

Prórroga de medidas temporales en el impuesto sobre sociedades

1. Limitación a la compensación de bases impositivas negativas

Se extiende a los periodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015 la limitación (ya existente para 2012 y 2013) por la cual los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, únicamente pueden compensar bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores (a) en el 50% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros, y (b) en el 25% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60 millones de euros.

Además, se establece que la limitación a la compensación de bases impositivas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un periodo impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

Con esta excepción, entendemos, se pretenden evitar situaciones en las que sociedades con pérdidas acumuladas y en concurso de acreedores se ven obligadas a tributar como consecuencia de los ingresos extraordinarios derivados de la condonación de parte de sus deudas, a pesar de contar con bases impositivas negativas pendientes de aplicación que en condiciones normales debieran evitar esa tributación.

2. Pagos fraccionados

Se prorrogan para 2014 los tipos incrementados correspondientes a los pagos fraccionados establecidos en el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.

Se extiende a los años 2014 y 2015 la cuantía mínima de los pagos fraccionados de los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del ejercicio que corresponda sea al menos de 20 millones de euros. Esta cuantía mínima será del

12% o 6% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, en los mismos términos que para 2012 y 2013, especificándose que, en el caso de sujetos pasivos a los que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas (capítulo XV del título VII del TRLIS), se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.

Se mantiene para 2014 y 2015 la obligación de integrar en la base imponible del período respecto del cual se calcula el pago fraccionado, el 25% del importe de los dividendos y rentas devengadas a los que resulte de aplicación el artículo 21 del TRLIS (exención para evitar la doble imposición internacional), en aquellos casos en los que el cálculo se haga en función del ejercicio corrido (artículo 45.3 del TRLIS).

3. Flexibilización del régimen de arrendamiento financiero ("leasing")

La aplicación de este régimen (artículo 115 del TRLIS) exige, entre otros requisitos, que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o tenga carácter creciente a lo largo del período contractual. Este requisito se exceptuó para los ejercicios 2009 a 2011 (para evitar su incumplimiento por parte de los contribuyentes que, dada la situación económica, se veían obligados a modificar las condiciones contractuales, disminuyendo las cuotas a pagar y, consecuentemente la parte de la cuota correspondiente al coste de recuperación del coste del bien). La LMFM proroga esta excepción para los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015.

4. Limitaciones a las cantidades pendientes de aplicar a la libertad de amortización

Se prorrogan, para los períodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015, las limitaciones a las cantidades pendientes de aplicar a la libertad de amortización por inversiones realizadas antes de la entra-

da en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público ("**RDL 12/2012**"), por sujetos pasivos que no tengan la consideración de empresas de reducida dimensión.

5. Reducción de los porcentajes de deducibilidad del fondo de comercio y del activo intangible con vida útil indefinida

La reducción del 5% al 1% del porcentaje anual deducible del fondo de comercio generado en adquisiciones onerosas de negocios (artículo 12.6 del TRLIS) u operaciones de reestructuración (artículo 89 del TRLIS), así como del fondo de comercio financiero de participaciones (artículo 12.5 del TRLIS), continuará siendo de aplicación en los ejercicios 2014 y 2015.

Asimismo, se proroga, para los períodos impositivos iniciados en 2014 y 2015, la reducción del 10% al 2% de la deducción anual máxima de los activos intangibles de vida útil indefinida (artículo 12.7 del TRLIS).

6. Límite a las deducciones en cuota

Durante los períodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015 se mantienen los límites a la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, incluida la deducción por reinversión, establecidas por el RDL 12/2012.

7. Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

La Ley de Presupuestos extiende a 2014 la vigencia de la deducción por este tipo de gastos en iguales términos que en años anteriores.

8. Tipo impositivo reducido por mantenimiento o creación de empleo

Se proroga para los períodos impositivos iniciados durante 2014 la aplicación de este beneficio fiscal para "microempresas".

GERARDO CUESTA CABOT*

* Abogado del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).