

La Reforma Fiscal (II): Impuesto sobre Sociedades

Continuamos con la segunda entrega sobre la Reforma Fiscal. En este artículo veremos las novedades que afectan al Impuesto sobre Sociedades ([Ley 27/2014, de 27 de noviembre](#), del Impuesto sobre Sociedades). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES La nueva [Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades](#) (LIS) sustituye a la anterior normativa reguladora de este Impuesto. A diferencia de lo que ha ocurrido con otros impuestos, la reforma fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no se ha traducido en la modificación de algunos artículos de la normativa existente sino en la aparición de una nueva ley completa derogando la anterior. La nueva LIS entrará en vigor el 01-01-2015 y será aplicable para los ejercicios iniciados a partir de esa fecha 2015. No obstante, algunas de sus disposiciones producen efectos en otro ejercicio diferente. Las principales novedades las podemos resumir en las siguientes:

Arrendamiento de inmuebles como actividad económica: se requiere que su ordenación se realice al menos a través de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa (no se exige local).

Sociedades civiles como sujetos pasivos: Se incorporan como sujetos pasivos del IS a las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta ahora como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas y se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles en las que concurren determinadas circunstancias.

Amortizaciones: Se simplifican las tablas de amortización donde se establecen 10 grupos de activos y se regulan nuevos coeficientes y periodos de amortización. Se podrán amortizar libremente, por todas las entidades, los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300?, con un límite de 25.000? por período impositivo. Se establece la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil definida atendiendo a la duración de la misma (sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o la relación con el transmitente, a diferencia de la norma vigente). Se establece la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluyendo el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%, con independencia de su imputación contable o de la naturaleza del transmitente. Desaparece a partir de 01-01-2015 la deducción fiscal del fondo de comercio financiero, pero se establece un régimen transitorio permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 01-01-2015.

Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales: En primer lugar, se impide la deducción de las pérdidas generadas en las transmisiones entre grupos de empresas de acciones o participaciones, de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda, hasta el periodo en que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo o las entidades transmitentes y adquirentes dejen de formar parte del grupo. Las pérdidas podrán deducirse, en general, cuando se den de baja en la entidad adquirente. En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que hayan tributado efectivamente al menos en un 10%. Por otro lado, se limita la posibilidad de deducir los deterioros contables del inmovilizado y de renta fija, como ya ocurre en la actualidad con la cartera de renta variable. Se mantiene la deducción fiscal del deterioro de los créditos por insolvencias, con limitaciones similares a las actuales, así como el de las existencias.

Coefficientes de corrección monetaria. Desaparece con la reforma la actualización de los bienes inmuebles por lo que no se corregirá la depreciación monetaria por las rentas positivas obtenidas por la venta de inmuebles.

Gastos no deducibles: Gastos por atenciones a clientes o proveedores: Se limita la deducibilidad de estos gastos al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio periodo impositivo. Actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico: como novedad no serán deducibles los que tengan carácter ilícito. Personas o entidades vinculadas: Tampoco lo serán los 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%. Retribuciones a los administradores: Se especifica en la norma que serán deducibles las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Limitación deducción gastos financieros: Se mantiene en términos generales la regla actual de la limitación (los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio), si bien se exige ahora una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como ?beneficio operativo? de 20 millones de euros en lugar de los 6 exigidos en la actualidad, cuando la participación es inferior al 5%. Se elimina, el plazo de 18 años para el aprovechamiento futuro de los excesos no deducidos en un periodo determinado, que pasa a ser indefinido. Por otro lado, se restringe la deducibilidad del gasto financiero derivado de operaciones de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida es incorporada al grupo fiscal de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración.

Operaciones vinculadas: La nueva LIS restringe, con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación o eliminando supuestos de vinculación. Se considera que hay vinculación cuando dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o

afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios (antes era del 5%). Desaparece también la referencia a la consideración de vinculación en la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores por el ejercicio de dichas funciones. Se simplifica el actual régimen de documentación para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y con relación a los métodos de valoración no se incluye ya una jerarquía de métodos, admitiéndose, con carácter subsidiario, cualquier método y técnica de valoración que respete el principio de libre competencia. **Exención para evitar la doble imposición:** Se unifica el tratamiento de los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español. Para la aplicación de la exención, será necesario que la participación sea de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros; y que la entidad participada haya estado gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10% por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades. **Reserva de capitalización:** Se contempla esta nueva figura para incentivar la reinversión (con la intención de sustituir a la actual deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, que se eliminan con la reforma fiscal) y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Así, los contribuyentes sujetos al tipo general de gravamen o al del 30% puedan reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de sus fondos propios en la medida que este incremento se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante estos 5 años. **Compensación de bases imponibles negativas (BIN):** se establece la limitación del importe a compensar en un 60% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de un millón de euros, y se quita el límite temporal máximo de compensación de 18 años (será posible compensar sin límite temporal). Asimismo, se establece que la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) no resultará aplicable en el periodo en el que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma se produzca en el marco de una operación de reestructuración protegida. **Tipo de gravamen:** El tipo de gravamen general se reducirá desde el 30% al 25% en 2016. Se establece para el periodo 2015 un tipo general transitorio del 28%. Para las restantes entidades, seguirán siendo aplicables durante 2015, con carácter general, los tipos en vigor antes de la reforma. Las entidades de crédito seguirán tributando al tipo actual del 30%, así como las que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos de hidrocarburos, que con la norma vigente tributan al 35% (en 2015 al 33%). Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas tributarán al 15% durante los dos primeros periodos (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Se aplicará un tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos (tipo general). Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extracooperativos (30%). Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30%. **Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:** El panorama de deducciones por inversiones sufre importantes modificaciones, desapareciendo la mayoría de estas deducciones vigentes actualmente. - Desaparece la deducción por inversiones medioambientales. - Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, que ya hemos comentado anteriormente. - Se mantiene, mejorada, la deducción por I+D+i (se añaden al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos) y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad. - Se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20% para el primer millón de euros. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18%. Al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. Por otra parte, se establece una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico. - Se crea una nueva deducción por inversión en espectáculos teatrales y musicales, para cuya aplicación es necesario haber obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música así como destinar al menos el 50% de los beneficios a la realización de actividades que den también derecho a la deducción, en los cuatro ejercicios siguientes. La deducción será del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional, minorados por el importe de las subvenciones recibidas para su realización (con

un límite de 500.000 euros por periodo y contribuyente). El importe de la deducción y las subvenciones recibidas no podrán exceder el 80% de los gastos anteriormente señalados. - Nueva deducción por reversión de medidas temporales: Los contribuyentes que tributen al tipo general (o al previsto para entidades de nueva creación) y a quienes les haya resultado de aplicación la limitación del 30% a las amortizaciones, tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integren derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014. Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015. Los contribuyentes que tributen al tipo general (o al tipo previsto para las entidades de nueva creación) que se hubieran acogido a la actualización de balances (prevista en la Ley 16/2012) tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integren derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización. Esta deducción será del 2% en los periodos impositivo que se inicien en 2015. **Otras medidas**

Régimen especial de las empresas de reducida dimensión: Desaparece con efectos desde el 01-01-2016 el tipo de gravamen reducido actualmente vigente del 25% por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, tributando al tipo general del 25% toda la base imponible. No obstante, con destino exclusivo para la pequeña y mediana empresa destaca como novedad la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles. Mediante este mecanismo se puede reducir la base imponible hasta el 10% con un límite máximo anual de un millón de euros. Las cantidades a que se refiere el párrafo anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. Para ello, deberá dotar con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva por el importe de la minoración en la base imponible derivada de la reserva de nivelación, que será indisponible durante el período de 5 años. **Prórroga de medidas temporales:** se prorrogan durante 2015 las medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores, como: a) Las limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización por los elementos adquiridos hasta el 31 de marzo de 2012; b) Las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas; c) Las reglas especiales para la determinación del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades: pago fraccionado mínimo, tipos incrementados, etc.; d) La amortización fiscal del fondo de comercio adquirido a terceros, el fondo de comercio financiero, el fondo de comercio de fusión y el inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida; e) Las reglas especiales de aplicación temporal del régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero. M. Romero Consultores Consultoria de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 Email: asesoria@mromeroconsultores.es WEB: www.mromeroconsultores.es