

## REFORMA FISCAL: IMPUESTO SOCIEDADES

Las **novedades tributarias** más significativas introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto Sobre Sociedades, cuya entrada en vigor se produce el **1 de Enero de 2015**, son las siguientes:

- Se incorpora en la ley la definición de **“actividad económica”**. En el caso de arrendamiento de inmuebles, expresamente, se indica que únicamente tendrá naturaleza de actividad económica cuando se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.
- Se incorpora el concepto de **“entidad patrimonial”**, que no realiza actividad económica alguna, como aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Estas entidades no podrán aplicar el tipo reducido previsto para las Entidades de Reducida Dimensión (ERD).
- Se incorporan como sujetos pasivos a las **Sociedades Civiles** con personalidad jurídica propia y **objeto mercantil**. Esta medida entra **en vigor para el ejercicio 2016**, por tanto durante 2015 seguirán tributando en régimen de atribución de rentas en el IRPF.
- En relación a la **Imputación temporal**:
  - Se actualiza el principio de devengo en consonancia con el PGC.
  - Se **difiere** en el tiempo la integración en la base imponible de las **rentas negativas** que pudieran generarse en la **transmisión de elementos** del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades.
  - **Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados**. Hasta 2014, si al transmitir un elemento patrimonial se ha producido una pérdida, la misma revierte si se adquiere dicho elementos en los 6 meses siguientes. A partir de 1 de enero de 2015, la pérdida revertirá **cualquiera que sea el plazo** que media entre la transmisión y la recompra.
  - **Operaciones a plazo**: Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean **exigibles los correspondientes cobros**, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Asimismo, 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 de operaciones a plazo, hasta que ésta se realice. También, la nueva ley permite aplicar el criterio de operaciones a plazos o con precio aplazado a cualquier tipo de operaciones (también a las prestaciones de servicios), mientras que anteriormente únicamente se hacía referencia a las ventas y ejecuciones de obra.

➤ En relación con las **Amortizaciones:**

- Se establecen **nuevas tablas de amortización**, reduciendo el número de elementos.

Para los elementos con un coeficiente de amortización distinto al que venían aplicando, en los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 y siguientes, la amortización será el resultado de dividir el valor neto contable al 1 de enero de 2015, entre el número de años de vida útil que le resten al elemento según las nuevas tablas de amortización.

- Se incorpora un nuevo supuesto de **libertad de amortización** para bienes inferiores a 300€ (límite de 25.000€ año), aplicable a todas las sociedades no solo a las empresas de reducida dimensión.
- Los elementos de **inmovilizado intangible con vida útil definida**, se amortizarán en función de dicha vida útil.
- Las **Grandes Empresas** que durante el ejercicio 2013 y 2014, han tenido la **limitación de deducibilidad del 70% de las amortizaciones contables**, a partir del ejercicio 2015, tendrán derecho a una **deducción del 5%** de las cantidades que integren en la base imponible por esas amortizaciones no deducidas en 2013 y 2014. Esta deducción será del **2% en el ejercicio 2015.**

➤ En relación a las **Pérdidas por Deterioro,**

- Se permite la deducibilidad para las existencias y el deterioro de clientes.
- **No serán deducibles** las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda.
- Los deterioros de créditos por insolvencias y las dotaciones por aportaciones a sistemas de previsión social y para prejubilaciones, que **no han sido deducibles en el momento de su contabilización** y han generado activos por impuesto diferidos, cuando reviertan y se conviertan en deducibles, tendrán el **límite del 70%** de la base imponible previa a su aplicación, a la aplicación de la reserva por capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

➤ En relación con **Gastos no Deducibles:**

- Se limita la deducción de los gastos por atenciones a clientes o proveedores en el **1% del INCN.**
- Se establece la no deducibilidad de los rendimientos de los **préstamos participativos** otorgados a entidades del mismo grupo de sociedades.
- Se establece una regla para **garantizar la deducibilidad de 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.
- Se establece la no deducibilidad de los **gastos con entidades vinculadas** que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingresos o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.
- Se establece una **limitación adicional en relación con los gastos financieros** asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando,

posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración

➤ Se eliminan los **coeficientes de actualización monetaria** en la transmisión de bienes inmuebles.

➤ En relación a las **Operaciones Vinculadas**:

- Cuando se trate de vinculación **socio-sociedad**, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el **25%** en lugar del 5% como en la actualidad.
- Desaparece el supuesto de vinculación entre una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades.
- No se consideran vinculadas, las **retribuciones percibidas por los administradores** o consejeros de sus sociedades.
- Se elimina la **jerarquía en los métodos** de valoración, permitiendo utilizar otros generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.
- Las obligaciones de documentación serán **simplificadas** para entidades con INCN inferior a **45 millones de euros**.
- Se exime de documentar las operaciones cuya contraprestación no supere 250.000€, para todos los conceptos, realizadas con la misma persona o entidad vinculada.
- En las **retribuciones socio-sociedad profesional** se reduce del 85% al **75%** la cuantía de las retribuciones de los socios sobre el resultado previo de la sociedad. Además se podrá aplicar esta regla aunque la sociedad no sea de reducida dimensión.
- Se reduce el régimen sancionador.

➤ Se establece la **Reserva de Capitalización**: Se podrá reducir la base imponible en un **10% del importe del incremento de fondos propios de la entidad**, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el importe del **incremento de los fondos propios** de la entidad se mantenga durante un **plazo de 5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una **reserva por el importe de la reducción**, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Esta reducción tiene como **límite el 10% de la base imponible positiva** del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la Ley del IS (dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de determinados deudores) y a la compensación de bases imponibles negativas.

➤ **Compensación de bases imponibles negativas:**

- Durante el ejercicio 2015, la limitación a la compensación será la misma que en el ejercicio 2014.
- A partir del 2016, hay una **limitación general del 70%** de la base imponible previa a su aplicación, con una franquicia de hasta 1 millón de euros. Pero que en el ejercicio 2016 en lugar de ser del 70% es del 60%.
- Se **elimina el límite temporal para su aplicación**, pero se establece que el derecho de la administración para comprobar e investigar B.I. negativas pendientes de compensar prescribe a los 10 años, transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las B.I. negativas mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito en el Registro Mercantil.
- Se regulan medidas para **evitar la compra de sociedades inactivas** que tienen bases imponibles negativas, de forma que no podrán ser objeto de compensación cuando concurran las siguientes circunstancias:
  - a) Se tenga **una participación inferior al 25%** al final del periodo en el que se generaron las bases imponibles negativas y **con posterioridad se adquiere una participación superior al 50%**.
  - b) La entidad adquirida se encuentre en **alguna de las siguientes circunstancias:**
    - No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;
    - Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad.
    - Se trate de una entidad patrimonial.
    - La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por no presentar la declaración durante 3 períodos impositivos consecutivos.

➤ En relación con los **dividendos y rentas derivadas de la transmisión** de valores se establece un **régimen de exención** que sustituye a la deducción por doble imposición.

Estarán exentos si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que se tenga un porcentaje de participación directo o indirecto de **al menos el 5%** o que el valor de la participación sea de al menos 20 millones de euros, y que la participación se haya mantenido al menos 1 año (antes o después del dividendo).
  - Que si la participación es en una entidad no residente, la entidad este sometida a un **impuesto análogo** al IS con un tipo nominal de **al menos el 10%**, se entenderá cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que se tenga **convenio para evitar la doble imposición**.
- En relación a las **rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente**, no se integrarán las rentas negativas (excepto en el caso de transmisión o cese de actividad) y estarán exentas las rentas positivas cuando hayan estado gravadas por un impuesto similar y al menos a un tipo del 10%.

➤ En relación a los **incentivos fiscales**, las novedades más significativas son:

- Se eliminan las siguientes deducciones: inversiones medioambientales; reinversión de beneficios extraordinarios; formación profesional; reinversión de beneficios para empresas de reducida dimensión.
- Se mantienen: I+D e IT; inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales; inversión en producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales; creación de empleo y acontecimientos de especial interés.
- La deducción por **donativos** a entidades acogidas a la Ley 49/2002, será del **40%**, en el caso de que en los **dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos a favor de la misma entidad**, por importe igual o superior al del ejercicio anterior. Transitoriamente durante el 2015 será del 37,5%.

➤ Los **tipos impositivos** son:

	2015	2016
Régimen General	28%	25%
Entidad Reducida Dimensión		
Hasta 300.000€.....	25%	25%
Resto.....	28%	
Mantenimiento empleo	25%	N/A
Nueva Creación	15%	15%

- Se suprime el tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo, para los ejercicios iniciados en 2016.

➤ Los **tipos impositivos del pago fraccionado** son:

- Para la modalidad de cálculo sobre la cuota íntegra del último periodo impositivo, es del 18%.
- Para la modalidad de cálculo sobre la parte de base imponible del periodo, son:

Volumen Operaciones a efectos IVA del ejercicio anterior (*)	Importe Neto Cifra de Negocios del IS del ejercicio anterior (*)	Tipo Impositivo del Pago Fraccionado	
		2015	2016
≤ 6.010.121,04	<10.000.000 (ERD)	17% hasta 300.000 de BI 20% resto	17%
	≥ 10.000.000	20%	
> 6.010.121,04	<10.000.000 (ERD)	17% hasta 300.000 de BI 20% resto	
	≥ 10.000.000 y < 20.000.000	21%	
	≥ 20.000.000 y < 60.000.000	24%	
	≥ 60.000.000	27%	

- En relación al **Régimen Especial de Empresas de Reducida Dimensión (ERD)**, las novedades son:
- No resulta aplicable a las entidades patrimoniales.
  - Se elimina el tipo del 25%-30% tributando al tipo general del 25%.
  - Se suprime la libertad de amortización por escaso valor.
  - Se suprime la amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.
  - Se suprime la deducción por inversión de beneficios.
  - Se introduce la **Reserva de Nivelación de bases imponibles**, reducción de hasta un 10% de la base imponible (con un límite de 1 millón), que revertirá en un máximo de 5 años.
- En relación a la **Consolidación Fiscal**, además de ampliarse el perímetro de consolidación, se establecen reglas para la configuración de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o nivelación, se realicen a nivel de grupo.
- En relación al **Régimen de operaciones de reestructuración**, se presentan cuatro novedades sustanciales:
- Se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.
  - Desaparece el tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión.
  - Se regula la limitación en la deducción de gastos financieros destinados a las adquisiciones de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.
  - Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.
- Para el **ejercicio 2015 se prorrogan** las siguientes medidas temporales en el IS:
- 1) La **limitación a las cantidades pendientes de aplicar por Libertad de Amortización** con o sin mantenimiento de empleo, para las empresas que no sean de Reducida Dimensión.
  - 2) El porcentaje de deducción del **fondo de comercio económico y financiero** será del **1%** del valor de adquisición (a partir del 2016 será del 5%)
  - 3) El porcentaje de deducción del **Inmovilizado Intangible con vida útil indefinida** será del **2%** (a partir del 2016 será del 5%)

- 4) En los **contratos de arrendamiento financiero** que se inicien en el ejercicio 2015, no se exigirá el carácter creciente de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien.
- 5) Durante el ejercicio 2015, la **limitación a la compensación de bases imponibles negativas será igual que la existente para el ejercicio 2014**, es decir, solo afectará a las Grandes Empresas y en función de su INCN.
- 6) El tipo de gravamen general del IS será del **28%**, la empresas de reducida dimensión (25%/28%), Tipo reducido por mantenimiento de empleo (25%) y las entidades de nueva creación (15%).
- 7) Se mantienen las **reglas de los pagos fraccionados existentes en 2014** (importe mínimo, tipos incrementados en función del INCN).

