

## Circular nº 5/ 2015

# Impuesto sobre Sociedades Ley 27/2014

Barcelona, a 17 de febrero de 2015

Distinguido Cliente:

El pasado día 27 de noviembre de 2014 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado la reforma fiscal del Impuesto sobre Sociedades, mediante la aprobación de un nuevo texto legal, la Ley 27/2014, la cual ha entrado en vigor para todos los ejercicios económicos iniciados a partir del día 1 de enero de 2015.

En las páginas que siguen pasamos a detallarle las principales modificaciones introducidas en la normativa de dicho Impuesto:

1) Contribuyentes	2
2) Hecho imponible	2
3) Base imponible	2
a) Imputación temporal	2
b) Amortizaciones	3
c) Deterioros de valor	3
d) Gastos no deducibles	4
e) Reglas de Valoración. Supuestos de transmisión de inmuebles	6
f) Operaciones vinculadas	6
4) Reducciones de la base imponible	6
5) Compensación de bases imponibles negativas	7
6) Tratamiento de la Doble Imposición	8
7) Tipo de gravamen	9
8) Bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	10
9) Regímenes especiales	10
a) Régimen fiscal especial aplicable a Entidades de Reducida Dimensión	10
b) Régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales	11
c) Régimen especial de Consolidación fiscal	11

### 1) Contribuyentes.

Se incorporan como contribuyentes del Impuesto a las **sociedades civiles con personalidad jurídica propia y objeto mercantil**, a partir del próximo 1 de enero de 2016.

### 2) Hecho imponible.

#### a) Concepto de actividad económica.

Se incorpora el concepto de actividad económica al definirla como “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”.

En el caso del **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**”.

#### b) Concepto de entidad patrimonial.

Se introduce el concepto de **entidad patrimonial**, caracterizada por no realizar actividad económica alguna, definiéndola como “**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**”.

### 3) Base imponible.

#### a) Imputación temporal.

Se difiere la integración en la base imponible de las rentas negativas generadas por transmisiones a empresas del grupo de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, imputándose en el período impositivo en el que sean dados de baja o sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o en el que la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

b) Amortizaciones.

Se simplifica la **tabla de amortizaciones**, lo cual en algunos casos puede implicar el recálculo del gasto deducible por amortización.

Se incorpora **un nuevo supuesto de libertad de amortización** para **elementos del inmovilizado material nuevos**, cuyo **valor unitario** no exceda de **300 euros**, hasta el **límite** de **25.000 euros** por ejercicio.

Se elimina el límite anual máximo del 10 por ciento fijado para la deducibilidad de los elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida, así como los requisitos que debían cumplirse, es decir que la adquisición fuera a título oneroso y que no se hubiera realizado a otra entidad del mismo grupo. A partir de ahora, los elementos del **inmovilizado material intangible de vida útil definida se amortizarán atendiendo a la duración de ésta**, si bien aquellos elementos adquiridos antes del día 1 de enero de 2015 podrán seguir amortizándose con el límite del 10 por ciento anual y con sujeción a los requisitos establecidos en la norma anterior (Disposición transitoria 35ª).

Desaparece la limitación temporal establecida para los ejercicios 2013 y 2014 que limitaba la deducibilidad fiscal al 70 por ciento de las amortizaciones contabilizadas a aquellas empresas no consideradas de reducida dimensión. A partir del ejercicio 2015 y siguientes **se deberá revertir, ya sea de forma lineal durante 10 años o bien durante la vida útil del elemento, la amortización contable que no hubiera resultado deducible** debido a la anterior limitación. **Para compensar** el perjuicio económico derivado de trasladar parte del gasto por amortización a un periodo impositivo con un tipo de gravamen inferior al vigente durante los años 2013 y 2014, **se establece una deducción** de la cuota íntegra del **2 por ciento para 2015** (del **5 por ciento para 2016** y siguientes) sobre el importe de la renta a revertir.

c) Deterioros de valor.

Se mantiene la deducción fiscal de las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias bajo las mismas condiciones que la anterior normativa (estos son, antigüedad superior a 6 meses; declaración de concurso del deudor; procesamiento del deudor por alzamiento de bienes; y reclamación judicial de la deuda o que éstas sean objeto de litigio judicial o procedimiento arbitral). Asimismo se mantiene la deducción por la pérdida de valor de existencias.

Se establece la **no deducibilidad de 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.**

Se elimina la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las productoras.

Respecto al **activo intangible de vida útil indefinida**, incluido el **fondo de comercio**, será **deducible el precio de adquisición, en un plazo de 20 años (límite anual máximo del 5%)**. Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Como novedad, y para ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2015, se eliminan los requisitos para la deducibilidad de la adquisición del fondo de comercio que exigían: que la adquisición fuera a título oneroso, que la adquisición no se hubiera realizado a otra entidad del mismo grupo de sociedades y que se hubiera dotado una reserva indisponible de al menos el importe deducible.

Asimismo, se establece un **régimen transitorio**, aplicable exclusivamente para el periodo impositivo **2015**, por el cual:

La amortización correspondiente al **fondo de comercio** (financiero, de fusión o adquirido a terceros) estará sujeta al límite del **1 %** anual de su importe.

La amortización del **inmovilizado intangible de vida útil indefinida**, para este mismo periodo y que no tenga la consideración de fondo de comercio, será como máximo del **2%** anual de su precio de adquisición.

#### d) Gastos no deducibles.

Se mantiene la no deducibilidad de la retribución de los fondos propios, con dos modificaciones:

- Tendrá 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. Con ello **se excluye la deducibilidad de la retribución de las acciones sin voto o acciones rescatables, las cuales, contablemente, tienen la consideración de pasivos financieros.**

- Retribución de préstamos participativos: tendrán la consideración fiscal de instrumentos de patrimonio los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades. Con ello **se excluye la deducibilidad de los gastos financieros derivados de la retribución de estos préstamos participativos**. Si bien dicha limitación a la deducibilidad de los intereses participativos no será de aplicación para los préstamos participativos otorgados antes del 20 de junio de 2014.

**Se limita la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes o proveedores hasta el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.**

Se introduce la no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En relación a los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de relación mercantil derivada de la condición de administrador, se establece como gasto no deducible aquel que exceda, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

- 1 millón de euros.
- El importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Se prevé 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, de manera que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su propia adquisición.

Se introduce una **nueva norma sobre operaciones híbridas**, entendiéndose como tales **aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes**. Dicha regla **tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento**, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, **cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas**.

e) Reglas de Valoración. Supuestos de transmisión de inmuebles.

En los supuestos de **transmisión de bienes inmuebles**, se eliminan los coeficientes de **actualización monetaria**, con lo que se suprime la hasta ahora existente reducción en la base imponible en la cuantía de la corrección monetaria.

f) Operaciones vinculadas.

En relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros. Este contenido simplificado no resultará de aplicación a determinadas operaciones.

Se introduce de forma novedosa la **restricción del perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación** (antes era del 5 por ciento o del 1 por ciento para sociedades cotizadas). Asimismo, **se han suprimido varios supuestos en los que se consideraban personas o entidades vinculadas.**

En lo que se refiere al ajuste secundario se contempla la posibilidad de no realizar dicho ajuste cuando exista una restitución patrimonial de la diferencia valorativa. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Se establece un régimen sancionador menos gravoso, así como la estanqueidad de la operación y de la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como es el caso del valor en aduana.

**4) Reducciones de la base imponible.**

Se introduce una **importante novedad**, la **reserva de capitalización**, que consiste 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. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

En concreto, los **contribuyentes que tributen al tipo general, podrán reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de fondos propios de la entidad**, siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- Que el **importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante los 5 años siguientes** desde el ejercicio al que corresponde la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- Que **se dote una reserva indisponible por el importe de la reducción**, que deberá figurar en el balance debidamente separada e identificada durante el plazo de los 5 años.

El límite de la reducción será del 10% de la base imponible previa a esta reducción, los ajustes por disposiciones transitorias y la compensación de bases imponibles negativas.

**En el supuesto de insuficiencia de base imponible para aplicar la reducción, el exceso podrá reducirse de la base en los dos años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción del propio ejercicio y con el mismo límite.**

#### **5) Compensación de bases imponibles negativas.**

Se introduce la posibilidad de **compensar las bases imponibles negativas sin límite temporal alguno** (anteriormente, el límite era de 18 años), si bien **dicha medida se acompaña de la limitación a un plazo máximo de 10 años del derecho de la Administración Tributaria para comprobar la procedencia de la compensación**. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente únicamente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, 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.

Cuantitativamente, se introduce una **única limitación del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación**, aplicable a **ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017**. No obstante, **se admite la compensación total hasta el límite de 1 millón de euros**.

Especialidades respecto de los ejercicios 2015 y 2016.

**Ejercicio 2015:**

- **Sin límite, con carácter general.**
- Límite del 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, 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.
- Límite del 25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

**Ejercicio 2016:**

**Limitación del 60%** de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

Adicionalmente, **con el objeto de evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento**, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal, en concreto, la nueva ley indica que no podrá compensarse bases imponibles negativas, cuando 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 periodos impositivos consecutivos.

**6) Tratamiento de la Doble Imposición.**

Se modifican los mecanismos para evitar la doble imposición **unificando el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes**, bien procedan las mismas del cobro de dividendos o de la transmisión de participaciones.

Así, se establece un régimen de **exención** general aplicable a los **dividendos y las rentas procedentes de la transmisión de entidades** cuando la participación en la sociedad de la

que procedan las rentas tenga la calificación de **participación significativa**. Concretamente, se considerará como participación significativa aquella en la que el porcentaje de participación sea, al menos, de un **5 por ciento**, o cuyo **valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros**. Además, es necesario que la participación **se haya poseído de forma ininterrumpida durante el año anterior** al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que **se posea durante el tiempo necesario para alcanzar el año**.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de la exención requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados anteriormente.

Los **requisitos** para la exención de 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 de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en España a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento** en el ejercicio en que se hubieran obtenido los beneficios, presumiéndose cumplido este requisito cuando la entidad participada resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional.

#### **7) Tipo de gravamen.**

Se reducen los tipos impositivos con la finalidad de llegar a un tipo general del 25% a partir del ejercicio 2016.

Así, el **tipo impositivo general** se reduce del 30% al **28%** para períodos impositivos iniciados en **2015**, mientras que a partir del **2016** el tipo general aplicable será del **25%**.

En relación con las **PYMES** (sociedades que aplican el régimen de entidades de reducida dimensión por tener un importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior inferior a 10 millones de euros), para períodos impositivos que comiencen a partir del año **2015** el **tipo aplicable** será del **25% sobre los primeros 300.000 euros** de la base imponible y sobre el **exceso se aplicará el tipo del 28%**. Para períodos impositivos que comiencen a partir de **2016** se aplicará también el **tipo fijo del 25% sobre la totalidad del beneficio generado, sin distinción alguna con el régimen general**.

Por otro lado, las denominadas **MICROPYMES** (entidades con importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y menos de 25 empleados que creen o mantengan empleo) en **2015** tributarán ya al **tipo del 25% sobre la totalidad de su base imponible**, aplicando el **mismo tipo impositivo a partir del ejercicio 2016**.

Finalmente, es importante recordar que las **entidades de nueva creación** que realicen actividades económicas tributarán, **en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15%**.

#### **8) Bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.**

Destaca la eliminación de determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario y se potencian otros existentes como es el caso del destinado al sector cinematográfico:

- Se mantiene la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
- 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 la ya comentada reserva de capitalización.
- Se mantiene la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.

#### **9) Regímenes especiales.**

- a) Régimen especial aplicable a les entidades de reducida dimensión.

Como novedades más destacables cabe mencionar las siguientes:

**Equiparación de tipos impositivos** respecto a los aplicables al resto de entidades, por lo que **se elimina al tramo de tributación reducida para estas sociedades**.

Se introduce la denominada **reserva de nivelación**, que consiste en un **mecanismo por el que se puede reducir la base imponible hasta el 10% de su importe**. En concreto, se reduce la base imponible por aplicación anticipada de las bases imponibles negativas que eventualmente puedan generarse en los próximos 5 años. Si en ese período de 5 años no se generaran bases imponibles negativas habría que revertir la reducción efectuada, por lo que su efecto habría sido de mero diferimiento en la tributación.

El régimen de entidades de reducida dimensión no se podrá aplicar cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.

b) Régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales.

La novedad más destacada que incorpora la nueva Ley del IS en relación con este régimen es que ya **no hay que optar por su aplicación sino que se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, si bien se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración Tributaria de la realización de estas operaciones, cuya omisión constituye una infracción.**

No obstante, para la aplicación de este régimen de neutralidad **sigue siendo necesario que la operación se realice por motivos económicos válidos distintos de la mera ventaja fiscal.**

c) Régimen de consolidación fiscal.

Se incorporan novedades, en primer lugar, en la configuración del grupo fiscal, exigiendo, por un lado, que **se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación, no obstante, se sigue exigiendo una participación mínima del 75% (70% para las sociedades cotizadas) en el capital social de las sociedades dependientes, y permitiendo, por otro lado, la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.**

En segundo lugar, destaca la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera

que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se apliquen a nivel del grupo.

Finalmente, **se establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel**, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.

Quedamos como siempre a su disposición para cualquier aclaración adicional al respecto de la presente circular y, en su caso, además de los profesionales que habitualmente colaboran con su empresa, puede contactar con Lorena Marquina, Judit Rosell y Sergi Fandos.

Atentamente,  
AUDICONSULTORES

La presente circular tiene como única y exclusiva pretensión la de facilitar a sus destinatarios una selección de contenidos de información general sobre novedades o cuestiones de carácter laboral, tributario o jurídico, sin que ello pueda constituir asesoramiento profesional de ningún tipo ni pueda ser suficiente para la toma de decisiones personales o empresariales.

© 2015 Audiconsultores Advocats i Economistes SLP. Todos los derechos reservados.