

Novedades introducidas en la reforma fiscal para el año 2015: medidas aprobadas en el Impuesto sobre Sociedades

El pasado 28 de noviembre se publicó en el BOE la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Después de los últimos cambios introducidos por el Senado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), plantea numerosas novedades como la rebaja en el tipo nominal de gravamen, así como la supresión de algunas deducciones sobre la cuota íntegra, entre otros. Comentaremos a continuación algunos de los cambios más destacables.

1.- Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.

Se introduce el concepto de actividad económica, no existente de forma explícita en la anterior norma, planteándose una definición similar a la existente en el IRPF, y permitiendo analizar los requisitos a nivel de grupo mercantil. En referencia al alquiler de inmuebles se requiere una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Se recupera el concepto de entidad patrimonial, definida como aquella entidad que no realiza una actividad económica y en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

2.- Nuevos contribuyentes

En el artículo 7 se incorporan como contribuyentes del IS a las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, entidades que hasta la actualidad tributaban mediante el sistema de atribución de rentas en el IRPF.

3.- Nuevos criterios de imputación temporal

Los criterios de imputación temporal pasan a estar regulados en el artículo 11. Como principio general se establece el del devengo, insistiéndose en la relevancia del principio de registro contable a los efectos de admitir la deducibilidad de los gastos, salvo en los supuestos de libertad de amortización y de amortización acelerada.

Asimismo, se incorpora expresamente la regla por la que las reversiones de gastos que fiscalmente no fueron deducibles no se integrarán en la base imponible y se introduce un diferimiento de la imputación de pérdidas generadas en las ventas de elementos de inmovilizado a empresas del mismo grupo, difiriéndose la misma al momento en el que dichos elementos se vendan a terceros ajenos al grupo (criterio ya existente en el año 2013 para las transmisiones de participaciones intragrupo).

4.- Amortizaciones

Las tablas de amortización se actualizan y simplifican incorporándose dentro del texto legal (artículo 12), y se mantienen los diferentes métodos de amortización, coexistiendo el sistema de tablas con los de porcentaje constante y números dígitos.

En cuanto a los supuestos de libertad de amortización, se mantienen los supuestos de elementos afectos a Investigación y Desarrollo y se crea un nuevo supuesto para elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario sea inferior a 300 € y con un límite global de 25.000 € por periodo impositivo generalizándose la aplicación a todos los contribuyentes (no como en la actualidad que sólo es de aplicación a las entidades de reducida dimensión), y las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán fiscalmente el valor de los elementos amortizados.

5.- Deterioros de valor de elementos patrimoniales

Se mantiene la derivada iniciada con la Ley 16/2013 de eliminar la deducibilidad de los deterioros de valores representativos de capital o fondos propios de entidades. Así, el artículo

13.2 establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible incluido el fondo de comercio, valores representativos de deuda), con la excepción de existencias y de créditos y préstamos a cobrar.

6.- Gastos no deducibles

Junto con los gastos no deducibles “*tradicionales*” que ya existían y se mantienen, (pérdidas del juego, multas y sanciones...) se incorporan algunos supuestos nuevos:

- Se incorpora un límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios en la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes.
- Los instrumentos de patrimonio tendrán que calificarse a efectos fiscales según su normativa mercantil con independencia del tratamiento contable que les haya dado la empresa. En este sentido, se aplica el tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados entre entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, es decir, la remuneración de los mismos no será gasto deducible.
- Para intentar moderar la polémica suscitada sobre las retribuciones de los administradores, no tendrán la consideración de donativo o liberalidad las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral que se atribuya a su relación con la entidad y por lo tanto, sensu contrario, cuando el cargo sea gratuito y el administrador no realice otro tipo de trabajos para la sociedad, la percepción será una liberalidad.
- En las operaciones entre entidades vinculadas, no se considerarán deducibles los gastos en una de las entidades cuando en la que se percibe el ingreso, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o bien sometido a un gravamen inferior al 10 por ciento.
- Límite de deducibilidad de gastos financieros, para el cálculo del beneficio operativo, las entidades participadas que no lleguen al 5%, el valor de adquisición tendrá que ser de 20 millones (antes 6 millones). Aquellos gastos que no hayan sido de aplicación podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, eliminándose el plazo máximo de 18 periodos siguientes.

7.- Operaciones vinculadas

Existe una simplificación en las obligaciones de documentación de las operaciones entre partes vinculadas para entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45

millones de euros, cuyo desarrollo específico se realizará en sede reglamentaria, incorporándose leves cambios en los supuestos de determinación del ámbito de vinculación (se aumenta el porcentaje de participación socio sociedad al 25% frente al 5% actual).

8.- Compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN)

Se elimina el límite temporal para su compensación fijado en la actualidad en 18 años, pero se incorpora una limitación en cuanto a su aplicación en el 70% de la Base Imponible previa del ejercicio, admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de un millón de euros, esto es, se fija una franquicia de un millón de euros que se aplicará en todo caso, con independencia de la base imponible previa existente.

Dicha limitación cuantitativa no será de aplicación en los supuestos salvo que se trate de rentas generadas por quitas o esperas o situaciones de disolución liquidación de las entidades. Más delicada y peligrosa es la no prescripción del derecho de la Administración a comprobar las BIN en la línea de lo apuntado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2014, que queda plasmado con una limitación temporal de 10 años en la facultad de comprobación, teniendo en cuenta que la Disposición Transitoria 10ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades expresamente indica que esta medida tendrá efectos retroactivos.

9.- Tipos de Gravamen

El tipo de gravamen general se reduce del 30% al 25% de manera progresiva, esto es, el 28% para el año 2015 quedando determinado en el 25% para el año 2016. Se equiparan por tanto el tipo general con el de la pequeña y mediana empresa. Para entidades de nueva creación que realicen actividad económica se mantiene el 15% para el primer periodo impositivo en que se obtiene una base imponible positiva y el siguiente.

10.- Reserva de capitalización

Novedad importante consistente en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin necesidad de invertir en algún activo,

esto es, se persigue “premiar” a las empresas que mejoren sus fondos propios dotando una reserva indisponible del 10% del incremento de los fondos propios de la compañía con el límite del 10% de la base imponible previa del ejercicio. Así, el artículo 25 incorpora una reducción en la BI del 10% del incremento de los fondos propios siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre en el que se aplicó la reducción, salvo que existan pérdidas contables.
- Que se dote una reserva indisponible por el importe de la reducción, que deberá registrarse contablemente de forma separada.

En el caso de no disponer de suficiente base imponible se establece la posibilidad de aplicar esta reducción en los dos años inmediatos y sucesivos.

En conclusión, queden aquí alguna de las novedades adoptadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, pero quedan en el tintero muchas más: reserva de nivelación, exención en el cobro de dividendos, exención en la transmisión de participaciones de entidades, la nueva configuración de la deducción por Investigación y Desarrollo... una reforma fiscal de calado.