

Luis Alfonso Rojí

x

Asesores Financieros y Tributarios



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (2015)

Ley 27/2014

RESUMEN DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES

Luis Alfonso Rojí Chandro
(Febrero 2015)

RESUMEN:

El nuevo Impuesto sobre Sociedades aplicable a períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, mantiene el contenido estructural del vigente en la normativa anterior, pero supone cambios profundos que afectan a elementos básicos del mismo, destacando entre todos los que hacen referencia a la configuración de la base imponible.

Se comentan las novedades para 2015 siguiendo el orden de la propia estructura del impuesto, finalizando en el desarrollo del régimen de incentivos para empresas de reducida dimensión. También se analizan las medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015 y las disposiciones transitorias más relevantes.

El Impuesto sobre Sociedades constituye un pilar básico de la imposición directa en cualquier sistema impositivo moderno, no sólo por sus objetivos de equidad y recaudación, sino también como instrumento de política fiscal para favorecer y orientar el desarrollo de actividades y comportamientos económicos y empresariales eficientes.

En España, la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades estableció la estructura básica moderna de este impuesto, cuya normativa se refundió posteriormente en el Texto Refundido del mismo (TRLIS), Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo. Desde esa fecha, las modificaciones en este impuesto han sido constantes, afectando a aspectos parciales de su estructura.

Por otra parte, la crisis económica ha afectado de forma sustantiva a la eficiencia recaudatoria del impuesto, que durante varios ejercicios económicos ha estado en "caída libre", como consecuencia del estrechamiento de las bases imponibles y del bajo tipo real efectivo de gravamen derivado del exceso de incentivos fiscales.

Todas estas circunstancias aconsejan una revisión global del impuesto, hecho que se produce con la promulgación de su nuevo texto normativo (Ley 27/2014 de 27 de noviembre), que enumera una serie de objetivos ambiciosos que se resumen en:

- a) Neutralidad, igualdad, justicia.
- b) Incremento de la competitividad económica.
- c) Simplificación del impuesto.
- d) Adaptación de la normativa al derecho comunitario.
- e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal.
- f) Endeudamiento-capitalización (mejora de la estructura financiera).
- g) Seguridad jurídica.
- h) Lucha contra el fraude fiscal.

Teniendo como denominador común **la ampliación y el ensanchamiento de las bases imponibles** así como el **acercamiento del tipo nominal de gravamen y del tipo efectivo del mismo**, lo que implica un objetivo de **mayor eficacia recaudatoria** en los ingresos públicos.

La nueva normativa aprobada mantiene la estructura del Impuesto sobre Sociedades ya existente, siendo el resultado contable el punto de partida para determinar la base imponible, pero cambia y modifica numerosos preceptos, lo que no hace precisamente simple la aplicación de este tributo.

En este trabajo pretendemos destacar las principales modificaciones que incluye el nuevo Impuesto sobre Sociedades, siguiendo de forma sistemática la estructura que el propio impuesto incorpora, y haciendo especial énfasis en la configuración de la base imponible.

Es obvio que cada título o capítulo de la nueva Ley necesita un análisis pormenorizado con vertientes teórica y práctica, esa es nuestra intención y plasmaremos la misma en trabajos posteriores.

HECHO IMPONIBLE

■ **Incorporación del concepto de actividad económica**

Se entenderá por actividad económica 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.

Arrendamiento de inmuebles, para considerarlo actividad económica debe existir, al menos, una persona con contrato laboral y jornada completa.

El análisis de la existencia de actividad económica, se realiza a nivel de grupo mercantil.

■ **Incorporación del concepto de sociedad patrimonial**

Se entenderá por sociedad patrimonial, y que por tanto no realiza una actividad económica, aquella en la que más del 50% de su activo esté constituido por valores, o no afecto a una actividad económica.

- ✓ El % se determina por la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad, o de los balances consolidados en caso de grupo de sociedades.
- ✓ Valores, se excluyen de su cómputo entre otros, los que otorguen un 5% del capital de una entidad y se posean con la finalidad de gestionar y dirigir la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no sea entidad patrimonial.

La calificación de sociedad patrimonial, tiene **connotaciones fiscales negativas**, entre las que destacamos:

- Exenciones por doble imposición: no se aplicará a las rentas derivadas de la transmisión directa o indirecta de la participación en este tipo de entidades (artículo 21.5).
- Bases imponibles negativas: no podrán ser objeto de compensación cuando exista una transmisión de la participación en una sociedad patrimonial y se produzca un cambio sustancial en sus socios. (artículo 26.5).
- Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (ERD): no podrán beneficiarse de los mismos, ni en bases imponibles, tipos de gravamen o deducciones por incentivos (artículo 101).
- Entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE): no pueden acogerse a este régimen (artículo 107.1).

Las sociedades sin organización económica, en las que se aparcen inmuebles o carteras de valores, tendrán la consideración de sociedades patrimoniales.

CONTRIBUYENTES

- Las **sociedades civiles que tienen objeto mercantil**, tributarán como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos iniciados a partir del **1/01/2016**.
Se contempla el oportuno régimen transitorio para su incorporación como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- Son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, incluidos explícitamente, los fondos de capital riesgo y los **fondos de inversión colectiva de tipo cerrado** (recientemente regulados).
- **Presunción de residencia en territorio español**, para aquellas entidades domiciliadas en **territorios de nula tributación o paraísos fiscales**, cuando sus activos principales (directa o indirectamente), consistan en bienes situados en territorio español, o derechos que se cumplan o ejerciten en dicho territorio. Carga de la prueba en contrario trasladada al sujeto pasivo, con existencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

BASE IMPONIBLE

Es el elemento estructural fundamental del Impuesto sobre Sociedades, de forma que una gran parte de las modificaciones introducidas afectan a la misma, como medio para conseguir los objetivos planteados en la reforma del impuesto.

OBJETIVO

- + Incremento de la competitividad económica
- + Simplificación del impuesto
- + Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal
- + Endeudamiento capitalización
- + Seguridad jurídica

EFECTO EN BASE IMPONIBLE

- Exención en el tratamiento de rentas procedentes de entidades españolas
- Racionalización de las normas aplicables a operaciones vinculadas
- No deducibilidad de gastos financieros.
- Limitación a la deducibilidad de gastos financieros.
- Reglas aplicables en operaciones a plazos. No integración de la reversión de gastos no deducibles.

Su desarrollo en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, se estructura en cinco capítulos, con importancia propia individual en cada uno de ellos:

- I) Concepto y determinación de la base imponible. Reglas de Imputación temporal.
- II) Limitación a la deducibilidad de gastos.
- III) Reglas de valoración.
- IV) Exención para eliminar la doble imposición.
- V) Reducciones en la base imponible.

La definición y determinación de la base imponible, se mantiene como en la normativa precedente, siendo el método de determinación principal de la base imponible el de estimación directa.

$$BI = \text{Resultado Contable} \pm \text{Ajustes} - \langle BI \text{ Negativas} \rangle$$

I) REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

El artículo 11 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades regula la imputación temporal de ingresos y gastos, estableciendo 13 apartados que tienen naturaleza compleja y diversa.

- **Principio de devengo de acuerdo con la normativa contable.** Los ingresos y gastos se imputarán al período impositivo en el que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, respetando la debida correlación entre ingresos y gastos.
- **Principio de inscripción contable,** no serán deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una de reservas si así lo establece una norma legal. **Excepción:** los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. No obstante, también existen otras excepciones al principio de inscripción contable establecidas en la propia normativa del impuesto:
 - ✓ Libertad de amortización o amortización acelerada. (Artículo 11.3)
 - ✓ Inmovilizado inmaterial de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio. (Artículo 13.3)
 - ✓ Régimen especial de arrendamiento financiero, cuotas correspondientes a la adquisición del bien, deducibilidad con límites. (Artículo 106.7)

En consecuencia con ambos principios:

- | | | |
|--|---|--|
| + Ingresos imputados contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo | → | Principio de devengo. Imputación al ejercicio correspondiente. |
| + Ingresos imputados contablemente en un ejercicio anterior al de su devengo | → | Principio de inscripción contable, admitido en el ejercicio de contabilización, si no se produce una tributación inferior. |
| + Gastos imputados contablemente en un ejercicio anterior al de su devengo contable | → | Principio de devengo. Imputación al ejercicio correspondiente. |
| + Gastos imputados contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo contable | → | Principio de inscripción contable. Admitido en el ejercicio de contabilización si no se produce una tributación inferior. |

- **Cambios de criterios contables**, cargos o abonos a reservas, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. Salvo excepciones.
- **Operaciones a plazos o con precio aplazado**, las rentas se entenderán obtenidas en la medida que sean **exigibles** los correspondientes cobros, salvo que la entidad decida aplicar el principio de devengo. Criterio de exigibilidad, no de cobro efectuado.
Aplicable a ventas, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, **ampliación del objeto**. Plazo entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo, superior **a un año**.
Deterioro del valor de los créditos originados por la operación a plazos, **no deducible** respecto de aquel importe que no se haya integrado en la base imponible.

Operaciones a plazos realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, **régimen transitorio para las rentas pendientes de integrar**. Se integrarán de acuerdo con el régimen fiscal aplicable en el momento en que se realizaron las operaciones.

- **Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles**. No se integrarán en la base imponible.
- Obligación de **revertir las pérdidas** derivadas de transmisiones de **elementos patrimoniales, nuevamente adquiridos**, por la propia entidad u otra vinculada. Sin límite temporal.
La reversión se imputará en la base imponible del período en el que se haya producido la reversión.
- **Eliminación de provisiones sin abono a una cuenta de ingresos**, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.
- **Derechos de rescate** de contratos de seguro de vida en los que se asuma el riesgo de inversión (**Unit Linked**). Se integrará en todo caso en la base

imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza final y al comienzo de cada período impositivo.

- **Rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangible y valores representativos de deuda cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo.**

Se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas hasta que:

- ✓ Los elementos patrimoniales sean dados de baja en la entidad adquirente.
- ✓ Los elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos de grupo.
- ✓ Bien la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

Si los elementos transmitidos a la empresa del grupo, **son elementos amortizables, las rentas negativas se integrarán con carácter previo** a que hayan sido dados de baja en la adquirente o transmitidos a terceros, **en función del método de amortización utilizado**, en los referidos elementos.

- **Rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo.**

Se difiere la imputación al período impositivo que:

- ✓ Dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros.
- ✓ Bien la sociedad adquirente o transmitente deje de pertenecer al grupo de sociedades.

En la integración, las rentas negativas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, salvo que el contribuyente pruebe que las rentas positivas han tributado a un tipo de al menos el 10%. No resultará de aplicación en el caso de extinción de la entidad transmitida.

- **Rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo.**

Se difiere la imputación en los mismos términos y condiciones que para la transmisión de participaciones en capital a fondos propios.

No resultará de aplicación en el caso de cese de actividad del establecimiento permanente.

- **Limitación a la integración de las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos.** (Reversión de los deterioros no deducibles de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público y de las dotaciones no deducibles por aportaciones a sistemas de previsión social que hubiesen generado activos por impuesto diferido).

Los deterioros y las dotaciones reflejados en contabilidad, y no deducibles fiscalmente, originaron ajustes positivos, diferencias temporarias (+DT), que revertirán con signo contrario (-DT) en el período impositivo que proceda,

originándose el oportuno ajuste extracontable negativo en la determinación de la base imponible. **La mencionada reversión tiene un límite del 70%** de la base imponible previa a su integración, a la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

$$BI = R_C \pm \text{Ajustes previos} - \text{Ajustes Reversión} - \text{Reserva Capitalización} - BI \text{ <Negativa> deterioro y dotación (LIMITADO)}$$

$$\text{Límite} = 70\% (R_C \pm \text{Ajustes previos}) = 70\% BI \text{ previa}$$

Para períodos impositivos que se inicien a partir del 1/01/2015, el límite sobre la BI_{previa} dependerá de su cifra de negocios, de acuerdo al siguiente esquema:

| Importe neto de la cifra de negocios (INCN) | LÍMITE |
|--|--|
| $0 \leq (\text{INCN}) < 20.000.000$ | BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativa> |
| $20.000.000 \leq (\text{INCN}) < 60.000.000$ | 50% BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativas> |
| $60.000.000 \leq (\text{INCN})$ | 25% BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativas> |

- **Imputación de quitas y esperas** consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas **se imputará en la base imponible del deudor** a medida que proceda registrar con posterioridad los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

Si Ingreso quita > gasto financiero total pendiente de registrar → imputación proporcional

$$\frac{\text{Gasto financiero (período)}}{\text{Gasto financiero (total)}} \times \text{Ingreso quita y espera} = \text{Ingreso imputable}$$

EJEMPLO : Reversión de gastos fiscalmente no deducibles

En el cierre del ejercicio 2015, la empresa RENSIL, S.A. dota contablemente un deterioro por pérdida de valor de un terreno que figura registrado en su inmovilizado. El importe del deterioro está soportado por el oportuno informe pericial y asciende a 2.000.000€. En 2017, como consecuencia de un cambio de calificación en el uso del terreno, la empresa estima que se ha recuperado el deterioro contabilizado en 2015. ¿Qué consecuencias fiscales tienen estas operaciones?

Contablemente habrá realizado los siguientes asientos:

2015

| | D | H |
|---|-----------|-----------|
| (692) Pérdidas por deterioro del inmovilizado | 2.000.000 | |
| a | | |
| Deterioro de valor del inmovilizado (292) | | 2.000.000 |
| (por la dotación en 2015) | | |

2017

| | D | H |
|--|-----------|-----------|
| (292) Deterioro de valor del inmovilizado | 2.000.000 | |
| a | | |
| Reversión del deterioro del inmovilizado (792) | | 2.000.000 |
| (por la recuperación de valor en 2017) | | |

Fiscalmente, en 2015 el deterioro de valor dotado, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, por lo que se realizaría el oportuno ajuste extracontable positivo.

| EJERCICIO | CONCEPTO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES |
|-----------|-----------------------|----------------|--------------|------------|
| 2015 | Deterioro del terreno | 2.000.000 | - | +2.000.000 |

En 2017, al revertir el deterioro, se reconoce contablemente un ingreso que no tendrá la naturaleza de ingreso fiscal, por aplicación de las reglas de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades. (La reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles, no se integrarán en la base imponible, Artículo 11)

| EJERCICIO | CONCEPTO | INGRESO CONTABLE | INGRESO FISCAL | ±AJUSTES |
|-----------|-----------------------------|------------------|----------------|------------|
| 2017 | Reversión deterioro terreno | 2.000.000 | - | -2.000.000 |

EJEMPLO : Imputación temporal de rentas negativas, en grupo de empresas.

La entidad LEDROS, S.A. participa en un 80% en la sociedad ROSIL, S.L. LEDROS, S.A. ha transmitido a ROSIL, S.L. un edificio de oficinas por un importe de 2.000.000€, siendo su valor fiscal de 4.000.000€, (coincidente con su valor neto contable, desglosado en suelo 400.000€, edificios 3.600.000€).

El valor del edificio se amortiza de forma lineal al 2%, restando 20 años de amortización. El edificio está contabilizado como inversión inmobiliaria.

El valor de transmisión de 2.000.000€ se desglosa en 300.000 suelo y 1.700.000 edificación). Es valor de mercado.

¿Qué consecuencias fiscales tiene esta operación para LEDROS, S.A.?

- ✓ LEDROS, S.A. y ROSIL, S.L. conforman un grupo de entidades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio.
- ✓ Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado, inversiones inmobiliarias... cuando el adquirente sea una entidad del grupo, se imputarán al período impositivo en que dichos elementos sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, o transmitidos a terceros (artículo 11.9).

LEDROS, S.A. ha tenido una renta negativa de -2.000.000 (4.000.000-2.000.000) que ha contabilizado como resultado negativo por venta de inmovilizado, y aparece como tal en su cuenta de resultados.

En principio esta renta negativa no sería imputable al período impositivo en el que se ha producido su transmisión a ROSIL, S.L., sino a uno posterior.

- ✓ No obstante, tratándose de elementos amortizables, las rentas negativas se integrarán con carácter previo, en los períodos impositivos que restarán de vida útil a los elementos transmitidos en función del método de amortización utilizado respecto a los referidos elementos (artículo 11.9, segundo párrafo).

Interpretemos lo que esta disposición puede significar desde el punto de vista práctico.

LEDROS, S.A. ha tenido una renta negativa de -2.000.000€ que se puede descomponer en:

| | |
|----------|---|
| Suelo | -100.000€ (300.000-400.000) |
| Edificio | <u>-1.900.000€</u> (1.700.000-3.600.000), elemento amortizable. |
| | -2.000.000€, renta negativa |

LEDROS, S.A. realizaría un ajuste positivo de **+2.000.000€, (D. Temporal)**, por la renta negativa no deducible en este período.

Pero puede integrar (revertir) -1.900.000€ al ser el edificio amortizable, en los períodos impositivos que resten de vida útil (20 años), realizando ajustes extracontables negativos de **-95.000 (DT), por reversión** en los períodos que restan de vida útil (-95.000x20 = -1.900.000€)

II) LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS

En este segundo capítulo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se hace referencia a: amortizaciones, pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales, provisiones y otros gastos, gastos no deducibles y limitación a la deducibilidad de gastos financieros.

- Amortizaciones (artículo 12)
- Pérdidas por deterioro de valor de elementos patrimoniales (artículo 13).
- Provisiones y otros gastos (artículo 14).
- Gastos no deducibles (artículo 15).
- Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16).

AMORTIZACIONES

La deducibilidad fiscal de la amortización, sigue descansando en el concepto de depreciación efectiva, que será el resultado de aplicar los mismos métodos de amortización que en la normativa anterior.

- a) Tablas de amortización
- b) Porcentaje constante
- c) Método de números dígitos.
- d) Planes especiales de amortización.
- e) Justificación por el contribuyente.

Las novedades radican en:

- **Simplificación de las tablas de amortización**, para los elementos del inmovilizado material, que se aplicarán a partir del 1 de enero de 2015.
- **Inmovilizado intangible con vida útil definida**, se amortizará atendiendo a la duración de la misma, sin establecerse límites. La amortización será deducible con independencia de a quién le haya adquirido, siempre que sean elementos adquiridos con posterioridad a 1 de enero de 2015.
- **Libertad de amortización**, se mantienen distintos supuestos de libertad de amortización, como el vinculado a actividades de I+D+i, destacando como novedades:
 - ✓ Los **edificios** podrán amortizarse de **forma lineal** durante un período de **10 años** en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D+i.
 - ✓ Podrán amortizarse libremente los elementos del **inmovilizado material nuevos**, cuyo valor unitario no exceda de **300€**, hasta el **límite de 25.000€** anuales. **Aplicable a todos** los sujetos pasivos.
- **Régimen transitorio para la aplicación de la nueva tabla de amortización**, a elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad (D. Transitoria 13).
 - ✓ Para elementos patrimoniales que estuvieran aplicando un **coeficiente de amortización** distinto al de la nueva tabla, se amortizarán en los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien.
 - ✓ Para elementos en los que se estuviese aplicando **un método de amortización distinto a los coeficientes de amortización lineal**, y les correspondiese un plazo de amortización distinto, podrá optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien.
- **Régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicación por libertad de amortización** de elementos nuevos del activo material fijo (para contribuyentes que no son ERD), de acuerdo con su origen: (D. Transitoria 34)
 - ✓ Real Decreto-Ley 6/2010 ... Límite 40% (requisito de mantenimiento de empleo)
 - ✓ Real Decreto-Ley 13/2010 ... Límite 20% (sin requisito de empleo)
- **Deducción por reversión de medidas temporales** (D. Transitoria 37)

En los períodos impositivos 2015 y siguientes tiene que revertir el ajuste positivo realizado en los ejercicios 2013, 2014 por limitación en el gasto fiscal de amortización para empresas que tributan en régimen general, (limitación del 70% de la amortización contable), que se ajustó positivamente generando una diferencia temporaria (+DT). Como el tipo impositivo general en los ejercicios de la limitación era del 30% y a partir del 2015 se rebaja, la reversión no es neutral, por esa razón se establece esta deducción en la cuota, con el objetivo de compensación.

Deducción por reversión= Cantidad integrada en Base Imponible x 5%

En **2015** la deducción será del **2%**.

Cuadro: Tabla de amortización

| Tipo de elemento | Coefficiente lineal máximo | Período de años máximo |
|--|----------------------------|------------------------|
| Obra civil | | |
| Obra civil general | 2% | 100 |
| Pavimentos | 6% | 34 |
| Infraestructuras y obras mineras | 7% | 30 |
| Centrales | | |
| Centrales hidráulicas | 2% | 100 |
| Centrales nucleares | 3% | 60 |
| Centrales de carbón | 4% | 50 |
| Centrales renovables | 7% | 30 |
| Otras centrales | 5% | 40 |
| Edificios | | |
| Edificios industriales | 3% | 68 |
| Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras | 4% | 50 |
| Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos) | 7% | 30 |
| Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas | 2% | 100 |
| Instalaciones | | |
| Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía | 5% | 40 |
| Cables | 7% | 30 |
| Resto instalaciones | 10% | 20 |
| Maquinaria | 12% | 18 |
| Equipos médicos y asimilados | 15% | 14 |
| Elementos de transporte | | |
| Locomotoras, vagones y equipos de tracción | 8% | 25 |
| Buques, aeronaves | 10% | 20 |
| Elementos de transporte interno | 10% | 20 |
| Elementos de transporte externo | 16% | 14 |
| Autocamiones | 20% | 10 |
| Mobiliario y enseres | | |
| Mobiliario | 10% | 20 |
| Lencería | 25% | 8 |
| Cristalería | 50% | 4 |
| Útiles y herramientas | 25% | 8 |
| Moldes, matrices y modelos | 33% | 6 |
| Otros enseres | 15% | 14 |
| Equipos electrónicos e informáticos. | 20% | 10 |
| Sistemas y programas | | |
| Equipos para procesos de información | 25% | 8 |
| Sistemas y programas informáticos | 33% | 6 |
| Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales | 33% | 6 |
| Otros elementos | 10% | 20 |

EJEMPLO : Cambio a nuevas tablas de amortización (lineal)

Una empresa adquirió un activo fijo en enero de 2013 por un importe de 100.000€, que está amortizando de forma lineal al 15%. Las nuevas tablas de amortización determinan un coeficiente máximo del 20%.

- Calculamos los años de vida útil que restarían si hubiésemos aplicado el nuevo coeficiente máximo desde el inicio de la amortización.
 $100/20\% = 5$ años
 Han pasado 2 años (2013 y 2014), por lo que al inicio de 2015 quedarían 3 años.

2º) Calculamos el valor neto fiscal pendiente de amortizar a 1/01/2015.

| AÑO | AMORTIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACUMULADA | VALOR NETO |
|------|--------------|------------------------|------------|
| 2013 | 15.000 | 15.000 | 85.000 |
| 2014 | 15.000 | 30.000 | 70.000 |

Valor pendiente de amortizar= 70.000€

3º) Amortizamos el valor pendiente en los años que quedan, de forma lineal:

| AÑO | AMORTIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACUMULADA | VALOR NETO |
|------|--------------|------------------------|------------|
| 2015 | 23.333 | 53.333 | 46.667 |
| 2016 | 23.333 | 76.666 | 23.334 |
| 2017 | 23.334 | 100.000 | CERO |

EJEMPLO : Cambio a nuevas tablas de amortización (Decreciente)

Una empresa adquirió en enero de 2011 un activo fijo nuevo que amortiza de forma decreciente (porcentaje constante). El coeficiente de amortización máximo era del 12%, por lo que aplica un porcentaje constante del 30%. El valor de adquisición del activo fue de 100.000€. En las nuevas tablas de amortización, el coeficiente máximo establecido es del 10%.

1º) Calculamos el valor neto fiscalmente amortizable a 1/01/2015.

| AÑO | AMORTIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACUMULADA | VALOR NETO AMORTIZABLE |
|------|--------------|------------------------|------------------------|
| 2011 | 30.000 | 30.000 | 70.000 |
| 2012 | 21.000 | 51.000 | 49.000 |
| 2013 | 14.700 | 65.700 | 34.300 |
| 2014 | 10.290 | 75.990 | 24.010 |

Valor pendiente de amortizar = 24.010€

2º) Calculamos los años de vida útil de acuerdo a los nuevos coeficientes de amortización y determinamos los años de vida útil que restan.

$100/10\% = 10$ años

Han pasado 4 años (2011-2014), por lo que al inicio de 2015 quedan 6 años.

3º) **Opción a)** seguir aplicando la amortización de acuerdo al nuevo porcentaje constante. ($10\% \times 2,5 = 25\%$)

| AÑO | AMORTIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACUMULADA | VALOR NETO AMORTIZABLE |
|------|--------------|------------------------|------------------------|
| 2015 | 6.002,5 | 81.992,5 | 18.007,5 |
| 2016 | 4.501,8 | 86.494,3 | 13.505,7 |
| 2017 | 3.376,4 | 89.870,7 | 10.129,3 |

(siguiendo hasta el 2020)

(Amortización = valor inicio año x 25%)

Opción b), amortizar el importe pendiente de forma lineal en función de su nueva vida útil pendiente.

| AÑO | AMORTIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACUMULADA | VALOR NETO AMORTIZABLE |
|------|--------------|------------------------|------------------------|
| 2015 | 4.001,6 | 79.991,6 | 20.008,4 |
| 2016 | 4.001,6 | 83.993,2 | 16.006,8 |
| 2017 | 4.001,6 | 87.994,8 | 12.005,2 |
| 2018 | 4.001,6 | 91.996,4 | 8.003,6 |
| 2019 | 4.001,6 | 95.998 | 4.002 |
| 2020 | 4.002 | 100.000 | CERO |

EJEMPLO : Deducción por reversión de medidas temporales.

Empresa que tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros. Adquirió en enero de 2012 una maquinaria por importe de 600.000€ que se amortizaba al porcentaje máximo en tablas del 20%. El nuevo porcentaje máximo es del 10%.

Determinar la amortización fiscal máxima en el ejercicio 2015 y la deducción por reversión de medidas temporales.

| AÑO | AMORTIZACIÓN CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES |
|------|-----------------------|-----------------|---|
| 2012 | 120.000 | 120.000 | - |
| 2013 | 120.000 | 84.000 | +36.000 |
| 2014 | <u>120.000</u> | <u>84.000</u> | +36.000 (por limitación amortizaciones) |
| | 360.000€ | 288.000€ | 72.000€ |

Valor neto fiscal a 1/01/2015 = 312.288€ (600.000-288.000)

Nueva vida útil = 100/10% = 10 años

Años pendientes = 7 años (10-3)

Opción a) Amortizar el valor neto fiscal pendiente en 7 años.

$312.288 / 7 = 44.612,57€$ cada año (2015-2021)

Deducción por reversión: $10.285,71 \times 2\% = 205,71€$ (2015)

$(72.000/7)$ $10.285,71 \times 5\% = 514,28€$ (2016 y ss)

Opción b) Amortizar 240.000€ en 7 años, a razón de 34.285,71€/año

$(240.000 = 600.000 - 360.000)$

Amortizar 72.000€ en 10 años, a razón de 7.200€/año.

Deducción por reversión: $7.200 \times 2\% = 150,24€$ (2015)

$7.200 \times 5\% = 360€$ (2016 y siguientes)

CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDA POR DETERIORO DE VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES

Conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en 2013, en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades, se establece como **novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro**

correspondiente a otro tipo de activos, con la **excepción de las existencias** y de los **créditos y partidas a cobrar**.

- Se mantiene la deducción por las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores.
- Se establece la no deducibilidad de las siguientes pérdidas por deterioro:
 - a) Las pérdidas por deterioro del **inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de comercio (Novedad).
 - b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la **participación en el capital** o en los fondos propios de entidades. (Ya aplicable).
 - c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda. (Novedad, se admitía para renta fija cotizada, ya no).
- **Las pérdidas** por deterioro de los elementos señalados en el apartado anterior (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, participaciones en capital, valores representativos de la deuda), **serán deducibles**:
 - a) **Elementos no amortizables**, integrantes del inmovilizado, en el período impositivo que se transmitan o se den de baja.
 - b) **Elementos amortizables** integrantes del inmovilizado, aplicando el método de amortización utilizado en los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso se integraran con ocasión de la misma.
- **Deducibilidad fiscal** del precio de adquisición del **activo intangible de vida útil indefinida**, incluido el correspondiente **a fondos de comercio**.
 - ✓ Límite anual máximo 5%.
 - ✓ Deducción no condicionada a su imputación contable.
 - ✓ Minoración a efectos fiscales del valor de adquisición del activo.
 - ✓ Aplicación a los adquiridos a partir del 1 de enero de 2015.
 - ✓ **Régimen transitorio aplicable en 2015** (D. Transitoria 30)
 - Fondo de comercio... 1%
 - Inmovilizado intangible... 2%
- Desaparición de la deducción fiscal del **fondo de comercio financiero (no deducibilidad)**
 - ✓ Régimen transitorio respecto a inversiones realizadas antes del 1 de enero de 2015 (D. Transitoria 14), continuará siendo de aplicación respecto a las adquisiciones de **valores representativos** de fondos propios de **entidades no residentes** realizadas hasta 21/12/2007 y otras condiciones.
En 2015, límite máximo 1% de su valor de adquisición (D. Transitoria 34).
- **Reversión de las pérdidas por deterioro** del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda que hubiesen resultado deducibles fiscalmente en períodos impositivos iniciados **antes del 1 de enero de 2015** (D. Transitoria 15).

- ✓ Se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca su recuperación en el ámbito contable.
- ✓ En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la reversión tendrá como límite el valor fiscal del activo.

Cuadro II: Pérdidas por deterioro de activos

| NO DEDUCIBILIDAD | DEDUCIBILIDAD |
|-------------------------------------|----------------------|
| • Inmovilizado material | • Existencias |
| • Inmovilizado inmobiliarias | |
| • Inmovilizado intangible | |
| • Participaciones en capital | |

EJEMPLO : Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.

Una empresa tiene un activo fijo amortizable adquirido en 200.000€ en 2013, que amortiza linealmente al 15%. Las nuevas tablas de amortización fijan un porcentaje máximo del 10%.

En 2015 el activo se deteriora por causas técnicas y la empresa dota un deterioro de 60.000€ a 31/12/2015.

¿Qué efectos fiscales tendrán estos hechos?.

- ✓ Calculamos la amortización:

| EJERCICIO | AMORTIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACUMULADA | VALOR NETO |
|-------------|--------------|------------------------|--------------------|
| 2013 | 30.000 | 30.000 | 170.000 |
| 2014 | 30.000 | 60.000 | 140.000 |
| 2015 | 17.500 | 77.500 | 122.500 (1) |

- (1) $140.000/8 \text{ años} = 17.500\text{€}$ (nuevas tablas de amortización)

Nuevo coeficiente máximo 10%

Años de amortización $100/10\% = 10 \text{ años}$

Han transcurrido 2 años (2013,2014), quedan 8 años

- ✓ A 31/12/2015 se dota un deterioro de 60.000€, que será gasto contable, pero por aplicación del artículo 13.2, no será gasto fiscal deducible, lo que implicará el oportuno **ajuste extracontable positivo de +60.000€ (DT)/2015**.
- ✓ Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, el deterioro será deducible, al ser un elemento amortizable en los períodos impositivos que resten de vida útil, (aplicando el método de amortización utilizado en el mismo (Lineal).

Luego $60.000/7 \text{ años (a partir 1/01/2016)} = 8.571,42\text{€}$

Se realizará un **ajuste extracontable negativo** en los ejercicios que restan **(2016-2022)** por importe de **-8.571,42€ (DT)**, como reversión del deterioro no deducible dotado en 2015.

PROVISIONES Y OTROS GASTOS

No se aprecian cambios significativos en la filosofía de este concepto. Se produce una reorganización de la estructura del artículo, pero con continuidad de conceptos respecto a la normativa anterior.

- **No serán deducibles** los gastos **por provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias análogas a las que son objeto de regulación en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período en el que se abonen las prestaciones.
- **Serán deducibles las aportaciones de los promotores y planes de pensiones y sistemas alternativos**, siempre que se cumplan los requisitos ya conocidos:
 - a) Imputación fiscal a las personas a las que se vinculen las prestaciones.
 - b) Transmisión irrevocable del derecho a la percepción futura.
 - c) Transmisión de la titularidad y los recursos en que consistan las contribuciones.
- **No serán deducibles** los siguientes gastos asociados a provisiones:
 - a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
 - b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
 - c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
 - d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
 - e) **Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio**, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se **satisfagan en efectivo**.
- Gastos **por actuaciones medioambientales, deducibles** en las mismas condiciones que para 2014:
 - a) Plan formulado por el contribuyente.
 - b) Plan aceptado por la Administración.
- Los gastos y provisiones no deducibles **se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión**, o se destine el gasto a su finalidad.
- Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en **instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución**, y se satisfagan mediante entrega de los mismos, serán fiscalmente **deducibles cuando se produzca la entrega**.
- Provisiones técnicas de las **entidades aseguradoras**, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

- Fondo de provisiones técnicas de las **entidades de garantía recíproca**, serán deducibles hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria establecida en su regulación.
- Gastos inherentes a **garantías de reparación y revisión y gastos accesorios por devoluciones de ventas**, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por:

$$\% = \frac{\text{Gastos por garantía (ejercicio + 2 anteriores)}}{\text{Ventas con garantía (ejercicio + 2 anteriores)}}$$

En el caso de gastos asociados a devoluciones de ventas:

$$\% = \frac{\text{Gastos por devoluciones (ejercicio + 2 anteriores)}}{\text{Ventas (ejercicio + 2 anteriores)}}$$

GASTOS NO DEDUCIBLES

Se introducen novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos, destacando:

- No deducibilidad de la **retribución de fondos propios**, con independencia de su consideración contable.
- ✓ **Acciones sin voto o acciones rescatables**, cuya retribución contablemente tiene la naturaleza de interés (gasto financiero), pero fiscalmente se considera retribución de fondos propios. **No deducible.**
- ✓ **Préstamos participativos**, otorgados con entidades que forman parte del mismo grupo, otorgados con posterioridad a 20 de junio de 2014. Los intereses se consideran retribución de fondos propios. **No deducible.** (D. Transitoria 17).
- No deducibilidad de los **donativos y liberalidades**, introduciéndose algunas precisiones.
 - ✓ **Atenciones a clientes**, (relaciones públicas con clientes y proveedores) serán deducibles con el límite del **1%** de la **cifra de negocios** del período impositivo.
- **Retribuciones de los administradores**, por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras derivadas de un **contrato de carácter laboral** con la entidad, no se consideran liberalidad. **Deducibles.**
- **Gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. No deducibles.**

- **Gastos** derivados de operaciones realizadas entre **partes vinculadas con un tratamiento fiscal asimétrico**, que por aplicación de las reglas de operaciones vinculadas, determinan un gasto deducible (al tipo general), y un ingreso en la otra parte que esté exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%. **No deducible**.
- Gastos derivados de la **extinción de la relación laboral** o de la **relación mercantil**, relativos a indemnizaciones que excedan del mayor de los siguientes importes: (**No deducible**).
 - (1) 1.000.000 de euros
 - (2) El importe establecido con **carácter obligatorio** en el **Estatuto de los Trabajadores** o en su normativa de desarrollo. (No por convenio, pacto o contrato).
En despidos colectivos, el importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente.

LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

Se mantienen los límites de deducibilidad fijados en la normativa anterior, añadiendo una limitación adicional.

- Límite de deducibilidad aplicable a los **GF_{Neto} ≤ 30% B^o Operativo**.
- Se introducen cambios en el **cálculo del Beneficio Operativo**, debiendo considerarse de forma positiva los dividendos recibidos de entidades en las que el grado de participación sea ≥5%, o **su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros**. (Antes 6 millones de euros).
- En todo caso serán deducibles los gastos financieros netos del periodo si **GF_{Neto} ≤ 1.000.000€**
- Se suprime el límite temporal para la deducción de gastos financieros, que no hayan sido objeto de deducción, que podrán deducirse en periodos posteriores, **sin límite temporal** (suprime el límite de 18 años).
- **Limitación adicional** para gastos financieros asociados a la adquisición de acciones o participaciones en otras sociedades, **cuando la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal de la adquirente o es objeto de absorción** dentro de los 4 años siguientes.
Se pretende que la actividad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición. (Afectará a operaciones LBO o compras de sociedades apalancadas con sus propios activos).
Este límite adicional **no se aplica**, en el período impositivo de adquisición de participaciones, siempre que el **endeudamiento no supere el 70% del precio de adquisición, y se minore en un 5% anual hasta que la deuda viva alcance el 30% del precio de adquisición**.

Límite: 30% B^o Operativo de la entidad adquirente

Régimen transitorio, no será aplicable respecto a: (D. Transitoria 18)

- ✓ Entidades que se hayan **incorporado al grupo fiscal** en períodos impositivos iniciados con anterioridad a **20/06/2014**.
- ✓ Operaciones de **reestructuración realizadas** con anterioridad a **20/06/2014**.

EJEMPLO : Limitación a la deducibilidad de gastos financieros.

Una sociedad presenta el cierre del ejercicio 2015 y los siguientes datos contables, entre otros,

| GASTOS | | INGRESOS | |
|-------------------------------|------------|---|----------|
| - Amortizaciones | 3.600.000€ | + Ingresos financieros derivados de la cesión a terceros de capitales propios | 70.000€ |
| - Deterioro del I.Material | 400.000€ | + Rtdo. Positivo enajenación del I. Material | 100.000€ |
| - Gastos financieros | 2.500.000€ | + Dividendos de participadas (participación 4%) (Valor de adquisición 30 ₁ de euros) | 200.000€ |
| - Resultado de la explotación | -400.000€ | | |

1º. Cálculo del GF_{Neto}

$$GF_{Neto} = G_{Financiero} - I_{Financiero} \text{ de la cesión a terceros} = 2.500.000 - 70.000 = \mathbf{2.430.000€}$$
$$GF_{Neto} > 1.000.000€$$

2º. Cálculo del Beneficio Operativo.

$$B^{\circ} \text{ Operativo} = \text{Rtdo. Explotación} - \text{Eliminaciones} + \text{Adiciones}$$
$$= -400.000 - (-3.600.000 + 400.000 - 100.000) + 200.000$$
$$= -400.000 + 3.600.000 + 400.000 - 100.000 + 200.000 = \mathbf{3.700.000€}$$

3º. Límite 30% B^o Operativo = 30% 3.700.000 = **1.100.000€**

4º. Aplicación límite

$$GF_{Neto} \leq 30\% B^{\circ} \text{ Operativo}$$
$$GF_{Neto} 2.430.000 > 30\% B^{\circ} \text{ Operativo } 1.100.000€$$

Ajuste + (D. Temporal) = +1.330.000€, a compensar en ejercicios siguientes

III) REGLAS DE VALORACIÓN

Este capítulo se estructura en cuatro artículos que hacen referencia a los siguientes conceptos:

- ✓ Artículo 17: Regla general de valoración y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.
- ✓ Artículo 18: Operaciones vinculadas.
- ✓ Artículo 19: Cambios de residencia y operaciones con paraísos fiscales.
- ✓ Artículo 20: Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal.

Veamos las novedades principales en cada concepto:

REGLA GENERAL DE VALORACIÓN Y REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y SOCIETARIAS.

- Como **regla general** los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el **C. de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.**
- Las operaciones de **aumento de capital** o fondos propios **por compensación de créditos** se valorarán fiscalmente por el **importe** de dicho aumento **desde el punto de vista mercantil**, con independencia de cuál sea la valoración contable.
- **Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial**, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Régimen Especial previsto para este tipo de operaciones.
Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Régimen Especial previsto para este tipo de operaciones.
Régimen Especial de fusiones y escisiones. (artículos 76 y siguientes), establece la valoración **por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente.**
- Reglas de valoración **a valor de mercado** de los elementos patrimoniales entregados o recibidos en diversas **operaciones societarias**. (Disolución, separación de socios, dividendos en especie, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de prima de emisión, aportaciones de bienes, permutas...).
- **Entidad transmitente**, íntegra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos y **su valor fiscal.**
- **Reducción de capital** con devolución y **reparto de prima de emisión**, se integrará en la base imponible de los **socios**, la diferencia entre el valor de mercado de los bienes recibidos y su **valor fiscal.**
- **Dividendos en especie**, se integrará en la base imponible de los **socios** el valor de mercado de los dividendos recibidos.
- **Integración en los socios**, por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.
- **SUPRESIÓN DE LOS COEFICIENTES DE CORRECCIÓN MONETARIA**, aplicables en la transmisión de inmuebles integrados en el inmovilizado, que se aplicaban para corregir las plusvalías generadas en la transmisión, con el objeto de contemplar la depreciación monetaria producida desde 1983.

EJEMPLO : Sociedad que se disuelve y liquida.

La entidad BETA, S.L. acuerda su disolución y liquidación presentando el siguiente balance:

| ACTIVO | | PASIVO | |
|---------------------|------------------|---------------------------------------|-------------------|
| Inmuebles | 1.000.000 | Fondos propios | 2.000.000 |
| Valores | 600.000 | Capital | 500.000 |
| Tesorería | 400.000 | Reservas | 1.500.000 |
| TOTAL ACTIVO | 2.000.000 | TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO | 2.000.000€ |

El valor de mercado de los inmuebles es de 2.000.000€.

El valor de mercado de los valores es de 1.000.000€.

BETA, S.L. deberá incrementar su base imponible en 1.400.000€ con el oportuno ajuste extracontable positivo, que será diferencia permanente (+DP).

| | |
|----------------------|----------------------------------|
| Inmuebles | 2.000.000-1.000.000 = 1.000.000€ |
| Valores | 1.000.000-600.000 = 400.000€ |
| Ajuste extracontable | <u>1.400.000€</u> |
| Positivo | +1.400.000€ |

EJEMPLO : Integración en los socios de la sociedad disuelta y liquidada.

Supongamos con los datos del ejemplo anterior, que ALFA, S.A. es el único socio de BETA, S.L., y tiene contabilizada su participación por un importe de 600.000€, habiendo recibido la totalidad del activo de BETA, S.L., que ha contabilizado a valor de mercado.

Habrà realizado el siguiente asiento contable:

| | D | H |
|--|-----------|-----------|
| (21) Inmuebles | 2.000.000 | |
| (250) Valores | 1.000.000 | |
| (57) Tesorería | 400.000 | |
| -a- | | |
| Inversiones financieras (BETA, S.L.) (250) | | 600.000 |
| B ^{OS} procedentes de inversiones financieras (773) | | 2.800.000 |
| (Por la liquidación de la participación en BETA, S.L.) | | |

Aplicando la regla de valoración a valor de mercado, ha contabilizado el resultado de la operación de liquidación, reflejando el oportuno beneficio.

Valor de los bienes recibidos – valor fiscal de la participación = Resultado
3.400.000-600.000 = 2.800.000 de resultado/beneficio

- ✓ No procederá en ALFA, S.A. la realización de ajuste extracontable alguno por la valoración de activos recibidos en la liquidación.

- ✓ **ALFA, S.A.** podrá aplicar la **exención para eliminar la doble imposición del artículo 21.3**: Está exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación de una entidad,... cumpliendo los requisitos de grado de participación y tenencia de la participación ($\geq 5\%$, > 1 año), aplicable a los supuestos de liquidación de la entidad.
Por lo que realizará un ajuste extracontable negativo de -2.800.000€ que será diferencia permanente por aplicación de la exención para eliminar la doble imposición. **-2.800.000(DP)**

OPERACIONES VINCULADAS

Se introducen novedades en relación a varios aspectos de las mismas:

- ✓ Simplificación de la documentación específica a elaborar por determinadas entidades.
- ✓ Definición del perímetro de vinculación.
- ✓ Metodología de valoración y reglas específicas de valoración en las relaciones socio/sociedad profesional.
- ✓ Régimen sancionador menos gravoso.
- ✓ Estanqueidad de la valoración de operaciones vinculadas.

El artículo que las regula (artículo 18), ha tratado de refundir la experiencia acumulada de la normativa anterior, dando como resultado una redacción muy extensa, de gran densidad, que necesitará sin duda una reflexión adicional. Destacamos las principales novedades y contenidos:

- Principio general de valoración: **Valor de mercado.**
- **Perímetro de vinculación: se ha reducido.**
 - ✓ En socio/sociedad es necesaria una **participación $\geq 25\%$** (antes del 5%).
 - ✓ **En sociedad/consejeros o administradores**, queda excluido de vinculación lo referente a **sus retribuciones** por el ejercicio de sus funciones.
 - ✓ En sociedad/**socios o partícipes de otra entidad**, **no** existe vinculación si ambas entidades pertenecen al **mismo grupo**.
- **Métodos de determinación** del valor de mercado, se puede aplicar cualquiera de los previstos, sin orden ni preferencias. **No jerarquía.** No aplicabilidad de la tasación pericial contradictoria.
- **Simplificación de las obligaciones de documentación**, que se debe mantener a disposición de la Administración Tributaria.
 - ✓ Contenido simplificado para las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea **≤ 45 millones de euros**.
 - ✓ La simplificación de la documentación **no resultará aplicable** a determinadas **operaciones de riesgo**, que tienen que ser documentadas en todo caso. (Valores, inmuebles, activos intangibles, transmisiones de negocios, régimen de estimación objetiva IRPF).

- ✓ La documentación no será exigible a las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones, con la misma persona o entidad, **no supere los 250.000€, de acuerdo con el valor de mercado.**
- **Prestación de servicios** entre sociedades vinculadas, se requerirá que los mismos produzcan o puedan producir una **ventaja o utilidad a su destinatario.** (Facturación de servicios de dirección por la matriz, servicios centralizados, servicios administrativos y financieros, comerciales...).
- **Socio profesional/sociedad vinculada**, el valor facturado por un socio-profesional persona física, será de mercado si:
 - a) En la entidad vinculada más del **75% de sus ingresos** procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de su actividad.
 - b) Que la cuantía de las retribuciones de la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad, no sea inferior al **75% del resultado** previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a todos ellos.
 - c) La cuantía de las retribuciones correspondientes a cada socio-profesional, cumpla los requisitos siguientes:
 - 1º) Se determine en función de la **contribución individual** de cada socio, siendo necesario que **consten por escrito** los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - 2º) Retribución $\geq 1,5$ **salario medio** de asalariados con las mismas funciones ó Retribución ≥ 5 **IPREM.**
- **Acuerdos previos de valoración** (APAs), se podrán solicitar por los contribuyentes, pudiendo determinarse que sus efectos **alcancen a operaciones de períodos impositivos anteriores no prescritos**, siempre que no hubiese liquidación firme sobre las operaciones objeto de solicitud.
- **Ajustes cuando el valor convenido es distinto que el valor de mercado.** La diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas, un tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto. (Ajuste secundario).

a) Diferencia a favor del socio o partícipe:

| | Calificación para el socio | Calificación para la sociedad |
|--|--|--------------------------------------|
| Por la parte que corresponda con la participación en la entidad. | Participación en beneficios | Retribución de fondos propios |
| Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad. | Utilidad percibida por la condición de socio | |

b) **Diferencia a favor de la sociedad/entidad:**

| | Calificación para la sociedad | Calificación para el socio |
|--|--------------------------------------|---------------------------------------|
| Por la parte que corresponda con la participación en la entidad. | Aportación de socio | Aumento del valor de la participación |
| Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad. | Renta | Liberalidad |

c) **No aplicación del ajuste secundario**, cuando se proceda a una **restitución patrimonial** entre las personas o entidades vinculadas, en los términos que **reglamentariamente** se establezcan. No existirán rentas tributables en las partes afectadas.

• **Infracciones y sanciones específicas en operaciones vinculadas.**

Se mantiene en la propia normativa del impuesto un régimen de infracciones y sanciones referido específicamente a operaciones vinculadas. Los supuestos tipificados como infracción son:

1º) La **falta** de aportación de la **documentación** sobre operaciones vinculadas, la aportación de forma **incompleta** o con datos **falsos**, cuando la **Administración Tributaria no realice correcciones**. Infracción grave.

Sanción: Multa pecuniaria fija de **1.000€** por cada dato y **10.000€** por cada conjunto de datos omitido o falso. (1.500€ y 15.000€ con anterioridad).

Límite máximo, la menor de dos cantidades:

- 10% del importe del conjunto de operaciones.
- 1% del importe neto de la cifra de negocios.

2º) Los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de **correcciones por la Administración Tributaria:**

(i) La falta de aportación de documentación, la aportación de documentación incompleta o falsa.

(ii) Que no haya declarado el valor de mercado que se derive de dicha documentación.

Infracción grave.

Sanción: **15%** sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación, **sin importe mínimo**. Incompatible con las previstas en la LGT (art. 191, 192, 193, 195), por la parte de las bases que hubiesen originado esta sanción.

3º) Las correcciones realizadas por la Administración Tributaria que determinen la falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones, bases imponibles incorrectas... **habiéndose cumplido la obligación de documentación específica para operaciones vinculadas**, no constituirán infracción de los artículos 191, 192, 193, 195 de la LGT, por la parte de las bases que hubiesen dado lugar a dichas correcciones.

- 4º) Las sanciones previstas serán **compatibles** con la de resistencia, excusa o negativa de las actuaciones de la Administración Tributaria (LGT, artículo 203).
- 5º) Respecto a las sanciones impuestas, serán de aplicación las **reducciones generales**. (Reducción 30% conformidad, reducción del 25% pago).

El régimen de infracciones y sanciones derivado de incumplimientos en operaciones vinculadas, sigue siendo complejo, si bien se puede decir que **las sanciones se han reducido**, no demasiado.

- **Estanqueidad de la valoración**, el valor de mercado a efectos del Impuesto sobre Sociedades, no producirá efectos respecto a otros impuestos. El valor de mercado a efectos de otros impuestos, no producirá efectos respecto al valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas. Salvo disposición expresa en contrario, en ambos casos.

EJEMPLO : Socio profesional/sociedad vinculada.

La sociedad TRAUMA, S.L. se dedica a la prestación de servicios médicos. Pertenece a dos socios en los siguientes porcentajes, Médico 95%, Administrativa 5%. Su cuenta de resultados del ejercicio 2015 es la siguiente:

| GASTOS | | INGRESOS | |
|--------------------------------------|----------|--|------------|
| - Alquileres | 36.000€ | + Prestación de servicios médicos de traumatología | 1.600.000€ |
| - Gastos financieros | 164.000€ | + Ingresos financieros | 120.000€ |
| - Gastos del personal Administrativo | 52.000€ | | |
| - Servicios profesionales (médico) | 180.000€ | | |
| - Tributos | 6.000€ | | |
| - Servicios exteriores | 32.000€ | | |
| - Otros gastos | 48.000€ | | |

¿Es una sociedad profesional? La respuesta es afirmativa, ya que más del 75% de sus ingresos proceden del ejercicio de una actividad profesional ($1.600.000/1.720.000 = 93\%$)

¿Cuál será el valor de mercado de la retribución del socio profesional (Médico)? La cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no debe ser inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de socios-profesionales.

| | |
|--------------------------|-------------------------|
| Resultado previo | (+) Ingresos 1.720.000€ |
| <u>Gastos:</u> | |
| (-) Alquileres | 36.000€ |
| (-) Gastos financieros | 164.000€ |
| (-) Gastos de personal | 52.000€ |
| (-) Tributos | 6.000€ |
| (-) Servicios exteriores | 32.000€ |
| (-) Otros gastos | <u>48.000€</u> |
| TOTAL GASTOS | 338.000€ |

Resultado previo: $1.720.000 - 338.000 = 1.382.000€$
Valor de mercado de la retribución... 75% $1.382.000 = 1.036.500€$
del socio profesional (Médico)

Los servicios profesionales facturados por el socio-profesional a su sociedad, no pueden considerarse valorados a precio de mercado. Existe riesgo fiscal ante una eventual actuación de comprobación por parte de la Administración Tributaria, por la diferencia de valoración de los servicios ($1.036.500 > 180.000$), con posible incidencia en la tributación individual del socio y en la sociedad.

CAMBIOS DE RESIDENCIA, OPERACIONES CON PARAÍSO FISCAL, REGLAS ESPECIALES

- **Integración en base imponible por cambio de residencia**, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español, que traslade su residencia fuera de este. Excepción, que dichos elementos queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.
La deuda tributaria resultante podrá aplazarse, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, hasta la fecha de transmisión a terceros de los elementos afectados. Devengo de **intereses de demora** por el aplazamiento. Constitución de **garantías** para dicho aplazamiento

EFFECTOS DE LA VALORACIÓN CONTABLE DIFERENTE A LA FISCAL

Cuando exista diferente valoración contable y fiscal de un bien o servicio, **la entidad adquirente** integrará en su base imponible la diferencia de la siguiente forma: (dependiendo de la naturaleza del bien o servicio).

- Activo circulante...** en el período impositivo en que se devengue un ingreso o gasto.
- Elementos patrimoniales **no amortizables del inmovilizado...** cuando se transmitan o se den de baja.
- Elementos patrimoniales **amortizables del inmovilizado...** en los períodos que resten de vida útil, de acuerdo al método de amortización utilizado, salvo que sean objeto de baja o transmisión con anterioridad, en cuyo caso se integrará con ocasión de la misma.
- Servicios...** en el período impositivo que se reciban, salvo que los mismos se deban incorporar a un elemento patrimonial.

IV) EXENCIÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

En este concepto se produce una modificación sustantiva respecto a la regulación precedentes, **desapareciendo la deducción por doble imposición interna, que es sustituida por la exención** de las rentas recibidas, como método para eliminar la doble imposición.

Los objetivos de este cambio de orientación se sintetizan en la propia exposición de motivos de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades:

- a) Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades **residentes y no residentes**.
- b) Establecer un **régimen general de exención** en el ámbito de participaciones significativas ($\geq 5\%$ del capital o valor de adquisición > 20 millones de euros), aplicable tanto en el ámbito interno como en el internacional, eliminando en el ámbito internacional el requisito de actividad económica, incorporando un requisito de tributación mínima (10% del tipo nominal), entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.
- c) Simplificar el tratamiento de las **plusvalías de origen interno**, con la aplicación del método de exención.

Resumimos las principales características:

- **Dividendos recibidos de entidades residentes** en las que se participe al menos en un 5%. (**Grado de participación $\geq 5\%$**), **EXENTOS**. Tenencia ≥ 1 año.
- **Dividendos recibidos de entidades residentes**, en las que se participe en menos del 5%, pero su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros (**Grado de participación $< 5\%$, pero con valor de adquisición $> 20_1\text{€}$**), **EXENTOS**. Tenencia ≥ 1 año.
- **Dividendos recibidos de entidades residentes** que no cumplan ninguno de los requisitos anteriores. (**Grado de participación $< 5\%$, valor de adquisición $< 20_1\text{€}$**), **RENDA EN LA ENTIDAD PERCEPTORA EN SU TOTALIDAD**, ninguna reducción ni deducción.
- **Dividendos recibidos de entidades extranjeras, EXENTOS**, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:
 - ✓ Participación $\geq 5\%$ o valor de adquisición $> 20_1\text{€}$
 - ✓ Tenencia ≥ 1 año
 - ✓ Entidad participada, tributación a un tipo nominal $\geq 10\%$ por impuesto análogo o idéntico al Impuesto sobre Sociedades, o residencia en un país con CDI, con cláusula de intercambio de información.
- **Plusvalías** originadas en la **transmisión de entidades residentes** en las que se cumplan los requisitos. (**Grado de participación $\geq 5\%$ o valor de adquisición $> 20_1\text{€}$**), **EXENTAS**.
(En otras circunstancias serían renta en la entidad transmitente).

- **Plusvalías** originadas en la **transmisión de entidades extranjeras** que cumplan los requisitos (Grado de participación $\geq 5\%$ o valor de adquisición $> 20_1$ €, tipo nominal $\geq 10\%$, CDI con intercambio de información), **EXENTAS**. (En otras circunstancias se aplicaría la deducción por doble imposición internacional).
- **Dividendos y rentas** derivadas de la transmisión de participaciones en **entidades de holding**.
Si en la filial (de primer nivel), más del 70% de los ingresos provienen de dividendos o rentas derivados de la transmisión de participaciones, se requerirá una participación indirecta, (en las filiales de segundo nivel), de al menos un 5% (o valor de adquisición $> 20_1$ €), para poder aplicar la exención sobre los dividendos repartidos por la filial del primer nivel que procedan de estas rentas, salvo que formen parte del mismo grupo mercantil que la filial del primer nivel y formulen estados contables consolidados.
Tampoco será necesaria la participación indirecta de al menos el 5% en las filiales de segundo o ulterior nivel, cuando el sujeto pasivo acredite que los dividendos o rentas derivadas de transmisión se han integrado en la base imponible de la entidad indirectamente participada sin ningún régimen de beneficio fiscal (exención o deducción por doble imposición).
- **Rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente.**
 - ✓ El importe de las mismas se minorará en el importe de las dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir de los períodos impositivos iniciados en el año 2009 hasta aquellos períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1/01/2015, siempre que los mencionados dividendos hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna prevista en la normativa anterior (artículo 30, 2 TRLIS).
 - ✓ El importe de las mismas se minorará en los dividendos o rentas que hayan resultado exentos con anterioridad a su transmisión.
- **Rentas negativas** derivadas de la transmisión de la participación. Fiscalmente deducibles. **LÍMITES**.
Se debe prestar especial atención cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - ✓ Transmisión de participaciones dentro del mismo grupo mercantil.
 - ✓ Transmisión sucesiva de participaciones con minusvalías/plusvalías.
 - ✓ Transmisión de valores adquiridos en operaciones de reestructuración empresarial, acogidos al régimen fiscal especial.
 - ✓ Transmisión de participaciones de sociedades patrimoniales.
 - ✓ Transmisión de participaciones sujetas al régimen de transparencia fiscal internacional.

- **Régimen Transitorio** (D. Transitoria 23)
 - ✓ Deducción por doble imposición, **pendientes de aplicar** generadas en períodos impositivos anteriores a 1/01/2015. **PODRÁN DEDUCIRSE EN LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS SIGUIENTES**, sin límite temporal. Su importe se determinará considerando el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que se apliquen.
 - ✓ Participaciones en entidades **residentes adquiridas con anterioridad a 1/01/2015**, los dividendos repartidos tendrán derecho a la **EXENCIÓN**, si cumplen los requisitos establecidos.
 - ✓ Participaciones en entidades **no residentes adquiridas con anterioridad a 1/01/2015**, se establece un régimen transitorio para los dividendos y participaciones en beneficios de las mismas.

EJEMPLO : Dividendos recibidos de fuente interna.

- LEDROS, S.A. participa en un 60% en la entidad residente RENTSIL, S.L., desde hace 6 años de forma ininterrumpida.
En julio de 2015 RENSIL acuerda repartir un dividendo de 1.000.000€, correspondiendo a LEDROS, S.A. un importe de 600.000€, al que no se le aplica retención, de acuerdo con la normativa vigente.
¿Qué efectos fiscales tiene en LEDROS, S.A.?
LEDROS, S.A. ha recibido un dividendo que ha contabilizado como ingreso financiero y figura como tal en su cuenta de resultados.
Por aplicación del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este dividendo **está exento**, al cumplir los requisitos de participación y antigüedad ($\geq 5\%$, > 1 año).
LEDROS, S.A. realizará un ajuste extracontable negativo en su base imponible que tendrá la condición de diferencia permanente **-600.000(DP)**

| INGRESO CONTABLE | INGRESO FISCAL | ±AJUSTES |
|------------------|----------------|--------------|
| 600.000 | CERO | -600.000(DP) |

- Con las mismas condiciones pero LEDROS, S.A. participa en RENTSIL, S.L. en un 4%, correspondiéndole un dividendo de 40.000€.
Al ser su grado de participación $< 5\%$, el dividendo **no está exento y tributa en su totalidad**. No procederá ajuste extracontable alguno.

| INGRESO CONTABLE | INGRESO FISCAL | ±AJUSTES |
|------------------|----------------|----------|
| 40.000 | 40.000 | - |

EJEMPLO : Plusvalía originada en la transmisión de entidades residentes.

LEDROS, S.A. adquiere en 2014 el 40% de la sociedad KOREN, S.L. por un importe de 500.000€.

En 2016 KOREN, S.L. reparte un dividendo de 1.000.000€.

En 2017 KOREN, S.L. reparte un dividendo de 2.000.000€.

En 2018 LEDROS, S.A. transmite a terceros su participación en KOREN, S.L. por un importe de 2.000.000€.

¿Efectos fiscales en LEDROS, S.A.?

2016,2017 por aplicación del artículo 21.1 EXENCIÓN.

LEDROS, S.A. habrá percibido 400.000 (40%1.000.000) y 800.000 (40%2.000.000) y realizará los oportunos ajustes extracontables negativos.

| EJERCICIO | INGRESO CONTABLE | INGRESO FISCAL | ±AJUSTES |
|-----------|------------------|----------------|--------------|
| 2016 | 400.000 | CERO | -400.000(DP) |
| 2017 | 800.000 | CERO | -800.000(DP) |

En 2018 por aplicación del artículo 21.3 EXENCIÓN.

LEDROS, S.A. habrá obtenido una renta positiva de 1.500.000€ (2.000.000-500.000) que había integrado en su cuenta de resultados y realizará el oportuno ajuste extracontable.

| EJERCICIO | INGRESO CONTABLE | INGRESO FISCAL | ±AJUSTES |
|-----------|------------------|----------------|----------------|
| 2018 | 1.500.000 | CERO | -1.500.000(DP) |

EJEMPLO : Plusvalía en la transmisión entre empresas del grupo y posterior renta negativa.

LEDROS, S.A. transmite a una empresa del grupo (MICRO, S.A.) una participación en la entidad CEPRO, S.L., a valor de mercado, por importe de 2.000.000€, obteniendo una plusvalía de 1.000.000€.

MICRO, S.A. transmite con posterioridad las participaciones de CEPRO, S.L. obteniendo una renta negativa de 500.000€ (venta en 1.500.000€). ¿Consecuencias fiscales?

LEDROS, S.A. obtiene una plusvalía en la venta a MICRO, S.L. por importe de 1.000.000€, que por aplicación del artículo 21.3, EXENCIÓN. Realizaría el oportuno ajuste extracontable negativo.

| INGRESO CONTABLE | INGRESO FISCAL | ±AJUSTES |
|------------------|----------------|----------------|
| 1.000.000 | CERO | -1.000.000(DP) |

MICRO, S.A. obtendría una renta negativa de 500.000€ (2.000.000-1.500.000) ¿sería esta renta negativa fiscalmente deducible?

Aplicaríamos el artículo 21.6 y dicha renta negativa se minoraría en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente a la que se le hubiera aplicado exención.

Como $500.000 < 1.000.000$, la renta negativa en MICRO, S.A. no sería fiscalmente deducible, tendría que realizar el oportuno ajuste extracontable positivo.

| GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES |
|----------------|--------------|--------------|
| 500.000 | CERO | +500.000(DP) |

V) REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

En su contenido, se regulan cuatro conceptos, tres ya conocidos de la regulación normativa anterior, (rentas procedentes de determinados activos intangibles-Patent Box-, dotaciones a la obra beneficio social de las cajas de ahorro y compensación de bases imponibles negativas), y uno novedoso (reserva de capitalización). Repasamos sus novedades, haciendo especial referencia a la compensación de bases imponibles negativas y a la nueva reserva de capitalización.

- **Rentas de cesión de determinados activos intangibles (Patent Box)**
Se integrarán en un 40% de su importe cuando se cumplan una serie de requisitos, entre los que la nueva normativa específica que el contribuyente acredite que la operativa responda a **motivos económicos válidos y que realice actividades económicas, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad.**

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (novedad)

Rebaja fiscal para las empresas que no repartan parte del beneficio, constituyendo con el mismo esta reserva indisponible, sin requisito de materialización concreto en ningún tipo de activo. Trata de sustituir los incentivos fiscales eliminados en la nueva normativa (reversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión en beneficios, ambos eliminados).

Tiene como objetivo potenciar la capitalización empresarial, incrementando el patrimonio neto de las empresas, contribuyendo a la sustitución de la financiación ajena por financiación propia.

- ✓ Podrán aplicar este incentivo los contribuyentes que **tributen al tipo general, o al tipo especial del 30%** (entidades de crédito y de exploración, investigación o explotación de hidrocarburos).
- ✓ **Reducción** en la base imponible del **10% del incremento** de los **fondos propios**.
- ✓ Requisitos:
 - a) Que el incremento de los fondos propios se **mantenga** durante un plazo de **5 años**, salvo por la existencia de pérdidas contables.
 - b) Que se **dote una reserva** por el importe de la reducción, que deberá aparecer en el balance con **absoluta separación e identificación** y

será **indisponible** durante el plazo de **5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

- ✓ **Límite:** 10% de base imponible previa a esta reducción, a la integración de la reversión de determinados gastos que en su día no fueron fiscalmente deducibles y a la compensación de bases imponibles negativas.

Base imponible previa = Resultado contable ± Ajustes extracontables

Dificultades en la delimitación y cuantificación de la magnitud sobre la que opera la base.

(Excepto los de integración negativa de reversión de determinados gastos por insolvencias y aportaciones a planes de pensiones).

En caso de **insuficiencia de base imponible**, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en **los 2 años inmediatos y sucesivos** al cierre del período impositivo en el que se haya generado el derecho a deducción.

- ✓ **Incremento de fondos propios, base de la deducción**, vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio, (sin incluir los resultados del mismo), y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio, (sin incluir los resultados del ejercicio anterior). Se enumeran una serie de operaciones que no se tendrán en cuenta en los fondos propios (aportaciones de los socios, ampliaciones de capital...). Sintetizando podemos decir:
 - (1) Que el incremento de fondos propios se refiere al ejercicio anterior.
 - (2) Que la base de esta reducción podrá coincidir con la asignación a reservas voluntarias, en la aplicación de beneficios del año anterior.
- ✓ **Incumplimiento** de requisitos y condiciones, dará lugar a la **regularización** de las cantidades indebidamente reducidas, con los correspondientes **intereses de demora**.

EJEMPLO : Reserva de capitalización.

Una entidad presenta los siguientes datos respecto a sus fondos propios:

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Capital | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| Reservas | - | 30.000 | 230.000 |
| Resultado ejercicio antes de Impuestos | 30.000 | 200.000 | 100.000 |

La entidad lleva a reservas voluntarias todo el beneficio del ejercicio. No tiene bases imponibles negativas a compensar, ni realiza ajustes. ¿Cómo aplicará la reserva de capitalización en 2015 y 2016?

Reserva de capitalización = 10% Incremento de fondos propios

$$\text{Incremento FP} = \text{FP}_{\text{cierre}} - \text{FP}_{\text{inicio}}$$

(sin incluir resultados)

2015

Incremento FP = 30.000€ (130.000-100.000)

10% FP = 3.000€ = Reserva de Capitalización

Límite 10% 200.000 = 20.000€ (3.000 < 20.000)

Base Imponible = $\text{BI}_{\text{previa}} - \text{R.Capitalización}$ (al no existir ajustes)

(197.000 = 200.000 - 3.000)

BI = 197.000€

2016

Incremento FP = 200.000€ (330.000-130.000)

10% FP = 20.000€

Límite 10% 100.000 = 10.000€ = Reserva de Capitalización

Exceso: 20.000-10.000(aplicado 2016) = 10.000€ para reducir en la base de los dos ejercicios siguientes

Base Imponible = $\text{BI}_{\text{previa}} - \text{R.Capitalización}$

(90.000 = 100.000 - 10.000)

BI = 90.000€

Siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe de los fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título propio y será indisponible.

En la aplicación de resultados de los ejercicios 2015 y 2016 deberá tener en cuenta el requisito de contabilización, realizando un asiento del tipo:

| | D | H |
|--|------|------------------------------|
| Pérdidas y Ganancias del ejercicio | XXXX | |
| a | | |
| Reserva de Capitalización ejercicio 201 | | Importe de la reserva dotada |

Si hubiesen existido ajustes y bases impositivas negativas, el límite del 10% de la base imponible impositiva previa no incluiría los siguientes conceptos:

(-) La integración de los deterioros a que se refiere el apartado 12 del artículo 11.
(Créditos derivados de insolvencias, plazo < 6 meses/REVERSIÓN)
(Provisiones y fondos internos para la cobertura de pensiones/REVERSIÓN)
(Retribuciones a largo plazo de personal sistemas de aportación definida o prestación definida/REVERSIÓN).

(-) Bases Impositivas negativas

$\text{BI}_{\text{previa}} = \text{Rtdo. Contable} \pm \text{Ajustes extracontables}$

(sin incluir los que correspondan al apartado 12 del artículo 11, anteriormente descritos).

Límite: 10% BI_{previa}

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Se modifica sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas.

- Eliminación del plazo de 18 años existente en la actualidad para compensar bases imponibles negativas. Se permite la **compensación ilimitada en el tiempo**. No límite temporal.

Las **bases imponibles negativas pendientes de compensación** al inicio del primer período impositivo iniciado a partir del 1/01/2015, se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes.

- **Limitación cuantitativa, 70%** de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación. **En todo caso** se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta **1 millón de euros**.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas **no** resultará de aplicación en el impuesto de las **rentas** correspondientes a **quitas y esperas**, por acuerdo con acreedores.

El **límite** previsto no se aplicará en el período impositivo en que se **produzca la extinción** de la sociedad, salvo que a la misma se le aplique el régimen especial de reestructuración de empresas (fusiones, escisiones...)

No obstante, para **2015** (D.Transitoria 34)

| Importe neto de la cifra de negocios (INCN) | LÍMITE |
|--|---|
| $0 \leq (\text{INCN}) < 20.000.000$ | Sin límite |
| $20.000.000 \leq (\text{INCN}) < 60.000.000$ | 50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización |
| $60.000.000 \leq (\text{INCN})$ | 25% BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización |

- **Restricciones a la compensación de bases imponibles negativas**, para evitar la adquisición de sociedades inactivas y su aprovechamiento. Se añaden medidas adicionales para impedir el aprovechamiento de las bases imponibles negativas si la entidad adquirida se encuentra en alguna de las siguientes circunstancias:

- 1º) No realización de actividad económica alguna en los 3 meses anteriores a la adquisición.
- 2º) Cambio en su actividad económica en los 2 años posteriores a su adquisición, con incremento en su cifra de negocios superior al 50% de la media de los 2 años anteriores.
- 3º) La entidad adquirida sea una sociedad patrimonial.
- 4º) La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades.

- **Comprobación de bases imponibles negativas**, el derecho de la Administración para comprobar o investigar **prescribirá a los 10 años**, desde que finaliza el plazo para presentar declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó la base imponible negativa.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas 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. (De aplicación en los procedimientos de comprobación ya iniciados** a la entrada en vigor, si en los mismos no se ha formalizado propuesta de liquidación).

TIPOS DE GRAVAMEN

Los tipos nominales más comunes, se ajustan a la baja de acuerdo con la siguiente tabla. (Se añaden los tipos del ejercicio 2014 para un mejor seguimiento).

Tipos de gravamen:

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------|-------------------------|-------------------------|------|
| General | 30% | 28% | 25% |
| Ent. Crédito | 30% | 30% | 30% |
| Hidrocarburos | 35% | 33% | 30% |
| Pymes | 25%300.000 30% resto | 25%300.000 28% resto | 25% |
| Micropymes | 20%300.000 25% resto | 25% | 25% |
| Nueva constitución | 15%300.000 20% resto | 15% | 15% |
| Resto no varían | | | |

DEUDA TRIBUTARIA

La cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades se determina aplicando el tipo de gravamen a la base imponible.

- En entidades que apliquen el régimen especial de empresas de reducida dimensión, **(ERD)**, **la base imponible se minorará o incrementará por las cantidades destinadas a dotar la reserva de nivelación**. (Artículo 105 LIS).

DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Incide en la problemática de la doble imposición internacional en los dos aspectos ya conocidos: doble imposición jurídica y doble imposición económica, dedicando a este concepto los artículos 31 y 32 de la LIS. En ambos conceptos, se indica que "**cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero**", lo que implica que no se ha aplicado a las mismas la exención prevista en la determinación de la base imponible. Si se hubiese aplicado el método de exención, la aplicación de estas deducciones carecería de sentido.

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE.

Se produce doble imposición cuando un contribuyente español obtiene rentas en el extranjero y soporta respecto a las mismas un doble impuesto:

- + El impuesto exigido en el territorio fiscal de obtención de la renta.
- + El Impuesto sobre Sociedades español, al ser residente y tributar por su renta mundial

(=) DOBLE IMPOSICIÓN

El modelo establecido para evitar esta doble imposición internacional es el **método de imputación, con deducción en la cuota íntegra de la menor de las dos cantidades siguientes:**

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero**, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar** por las mencionadas rentas, si se hubiesen obtenido en territorio español.

El Impuesto sobre Sociedades reformado es continuista respecto a la aplicación del método de imputación, destacando las siguientes particularidades:

- El importe del **impuesto satisfecho en el extranjero**, se incluirá en la renta y **formará parte de la base imponible**, aun cuando no fuese plenamente deducible.

- Tendrá la consideración de **gasto fiscalmente deducible** en la formación de la base imponible, **la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea deducible** de la cuota íntegra por aplicación de la deducción para evitar la doble imposición jurídica.
- No se integrarán en la base imponible las **rentas negativas** obtenidas en el extranjero a través de un **establecimiento permanente**, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de actividad.
No se integrarán las rentas positivas obtenidas con posterioridad hasta el importe de las rentas negativas no integradas.
Las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes, se integrarán previa compensación con las rentas positivas netas de períodos impositivos anteriores que hayan tenido derecho a exención o a la deducción por doble imposición.
- Las cantidades **no deducidas por insuficiencia de cuota** íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes. Eliminación del plazo limitado para compensar.
- El derecho de la Administración para **comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años**. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar la aplicación de las deducciones que pretenda aplicar y su cuantía mediante:
 - ✓ Exhibición de la autoliquidación o liquidación de los períodos impositivos de origen de la deducción.
 - ✓ Contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Disposición Adicional 10: Las facultades de comprobación de la Administración Tributaria resultarán de **aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados**, en los que a 1/01/2015 no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Disposición Transitoria 23: **Deducciones por doble imposición pendientes de aplicar** que provienen de períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1/01/2015, no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.
Podrán deducirse en los **períodos impositivos siguientes**, su importe se determinará teniendo en cuenta **el tipo de gravamen vigente en el período impositivo** que se aplique.

EJEMPLO

Deducción doble imposición jurídica

Una empresa residente en España ha obtenido una renta en el extranjero por un importe de 400.000€, habiendo satisfecho en el país de origen un impuesto por

importe de 140.000€. Su base imponible, una vez integrada la renta obtenida en el exterior, es de 2.000.000€.

¿Cómo se aplica la deducción para evitar la doble imposición jurídica?

(Tipo de gravamen en España 25%, en el extranjero 35%).

Impuesto extranjero 140.000€ (35% 400.000)
Impuesto en España 100.000€ (25% 400.000)

Exceso de impuesto pagado en el extranjero 40.000€ (140.000-100.000)
Gasto deducible en base imponible 40.000€ (artículo 31.2)

Deducción doble imposición jurídica -100.000€ (25%400.000) (artículo 31.1)

Base Imponible 1.960.000€ (2.000.000-40.000)
Cuota íntegra 490.000€ (25%1.960.000)
Deducción por doble imposición jurídica -100.000€
Cuota Líquida 390.000€ (490.000-100.000) (si no existiesen otras deducciones o bonificaciones)

EJEMPLO

Deducciones por doble imposición jurídica pendientes de aplicar

Una empresa residente en España tiene declaradas y soportadas deducciones por renta obtenidas en el extranjero en el ejercicio 2014, por un importe de 300.000€ (30% 1.000.000). En el ejercicio 2015 su base imponible es negativa. El ejercicio 2016 su base imponible es de 600.000€.

¿Cómo aplicará la deducción por doble imposición pendiente?

(Tipo de gravamen 2016, 25%)

Recalculo de la deducción por doble imposición pendiente 250.000€ (25% x 1.000.000) (teniendo en cuenta el tipo de gravamen del período impositivo 2016, en el que pretende aplicarse la deducción).

2016

Base Imponible 600.000€
Tipo gravamen 25%
Cuota íntegra 150.000€ (25% 600.000)
Deducción por doble imposición 150.000€ (pendiente para ejercicios posteriores 100.000€)
Cuota líquida CERO, (si no existen otras deducciones o bonificaciones)

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.

Se produce doble imposición económica cuando **dos países gravan la misma renta en dos sujetos pasivos diferentes**: la sociedad española perceptora de los dividendos y la sociedad extranjera que ha obtenido los beneficios repartidos en forma de dividendos, siendo ambas sociedades gravadas por sus respectivas Administraciones Tributarias.

(El beneficio se grava en la filial extranjera y el dividendo se grava nuevamente en la matriz cuando ésta lo recibe). DOBLE IMPOSICIÓN.

Para evitar esta doble imposición, se permite deducir en la matriz española el importe del impuesto efectivamente pagado por la filial extranjera sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos, (**impuesto subyacente**), siempre que el importe del mismo se incluya en la base imponible de la matriz española.

- Requiere que se **integre el IMPUESTO SUBYACENTE** en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español.
- La aplicación de esta deducción está sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) **PARTICIPACIÓN:**
Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente, sea de al menos el 5% ($\geq 5\%$), o que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros (sea cual sea el grado de participación).
 - b) **PERMANENCIA:**
Que la participación se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, que se mantenga el tiempo necesario para completar un año. (1 año).
Este tiempo de permanencia puede computarse a nivel de grupo de sociedades (Artículo 42 del C. de Comercio).
- **DIVIDENDOS.** Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios los derivados de los valores representativos del capital o fondos propios, con independencia de su consideración contable. (CAPITAL A EFECTOS MERCANTILES).
- **PRÉSTAMOS DE VALORES,** la deducción no resultará aplicable en la entidad prestataria que recibe el dividendo si el importe recibido debe entregarse al prestamista en cumplimiento de las obligaciones del contrato de préstamo. El importe recibido como retribución del préstamo por la entidad prestamista, puede generar el derecho a deducción en la medida que la entidad prestamista:
 - Conserve el registro contable de dichos valores.
 - Cumpla los requisitos para aplicar la deducción (participación y permanencia).
- **IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO,** se considerarán los siguientes:
 - + Impuestos efectivamente pagados por las filiales de primer nivel, no residentes.
 - + Impuestos efectivamente pagados por las filiales de segundo nivel.
 - + Impuestos efectivamente pagados por las filiales de tercer nivel.
 - + ... Sucesivamente.

(En la parte imputable a los beneficios obtenidos con cargo a los cuales se pagan los dividendos a la entidad partícipe).

■ **LÍMITE DE LA DEDUCCIÓN.**

- + Deducción por doble imposición jurídica internacional.
- + Deducción por doble imposición económica internacional.

LÍMITE ≤

| |
|---|
| Cuota íntegra que correspondería en España por esa misma renta, si se hubiese obtenido en territorio español. |
|---|

Los excesos sobre el límite no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible:

- **RENTAS NEGATIVAS** por la transmisión de la participación en una entidad, previamente adquirida a otra entidad del grupo de sociedades.
Minoración = Renta negativa – Renta positiva de la transmisión precedente exenta.
- **RENTAS NEGATIVAS** derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente.
Minoración = Renta negativa – Dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada no residente, a partir del período impositivo iniciado en el año 2009.
- **COMPROBACIÓN DE LAS DEDUCCIONES**, el derecho de la Administración prescribirá a los 10 años de contar desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo establecido para presentar declaración o autoliquidación del período impositivo en que se generó la deducción.
- El derecho de la Administración para **comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años.** Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar la aplicación de las deducciones que pretenda aplicar y su cuantía mediante:
 - ✓ Exhibición de la autoliquidación o liquidación de los períodos impositivos de origen de la deducción.
 - ✓ Contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Disposición Adicional 10: Las facultades de comprobación de la Administración Tributaria resultarán de **aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados**, en los que a 1/01/2015 no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Disposición Transitoria 23: **Deducciones por doble imposición pendientes de aplicar** que provienen de períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1/01/2015, no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.

Podrán deducirse en los **períodos impositivos siguientes**, su importe se determinará teniendo en cuenta **el tipo de gravamen vigente en el período impositivo** que se aplique.

EJEMPLO

Deducción por doble imposición económica: dividendos

Una entidad española participa en el 4% del capital de una sociedad extranjera no residente, participación que conserva desde hace 3 años, adquirida en 25.000.000€.

La sociedad no residente ha obtenido 20.000.000€ de beneficios, que tributan en el país de origen a un tipo del 32%, por lo que el resultado neto de impuestos es de 13.600.000€, que la entidad extranjera reparte en concepto de dividendos, correspondiendo a la entidad española un importe de 544.000€ que fueron transferidos a la entidad española sin ningún impuesto adicional.

¿Qué deducción por doble imposición económica aplicará en 2015?

Impuesto subyacente pagado por la entidad no residente.

$800.000 = 544.000 / (1 - 0,32)$, beneficio bruto sin impuestos

$800.000 \times 32\% = 256.000€$ (800.000-544.000), impuesto subyacente.

Límite = Cuota íntegra que correspondería pagar en España.

Límite = 224.000€ (28% 800.000)

La entidad española debe incluir en su base imponible el impuesto subyacente pagado por la entidad no residente mediante un ajuste positivo de +256.000€. Aplicará una deducción en su cuota por doble imposición económica de 224.000€.

El exceso de imposición: 32.000€ (256.000-224.000), no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible (artículo 32.4 LIS)

¿Qué ocurrirá si a la hora de transferir el dividendo a la empresa española se abonase un impuesto sobre no residentes del 10%?

Impuesto no residente 54.400€ (10% 544.000)

Impuesto subyacente 256.000€

- ◆ Deducción por doble imposición jurídica
Pagado en el extranjero 54.400€
Impuesto en España 224.000€
Deducción aplicable 54.400€
- ◆ Deducción por doble imposición económica
Impuesto subyacente 256.000€

Límite conjunto de ambas deducciones

224.000€ (28% 800.000)

Deducción aplicable 169.600€ (224.000-54.400)

El exceso de imposición 32.000€ (256.000-169.600-54.400), no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

La entidad española deberá realizar los siguientes ajustes extracontables:

+54.400€ por el impuesto pagado en el extranjero al transferir los dividendos a la sociedad española.

+256.000€ por el impuesto subyacente abonado por la sociedad extranjera participada.

Y aplicaría en su cuota íntegra las siguientes deducciones:

- Doble imposición jurídica internacional 54.400€
- Doble imposición económica internacional 169.600€

BONIFICACIONES

Se mantienen las siguientes bonificaciones:

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Tendrá una bonificación del 50% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por entidades que operen materialmente en dichos territorios.
- Bonificación por prestación de servicios públicos locales. Se establece una bonificación del 99% respecto de la parte de la cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas por entidades, derivadas de la prestación de servicios públicos locales.

Se **suprime** la bonificación por **actividades exportadoras**.

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Alegando motivos de simplificación del impuesto, se eliminan determinados incentivos fiscales cuyo mantenimiento se consideraba innecesario.

DEDUCCIONES SUPRIMIDAS:

- a) Deducción por inversiones medioambientales.
- b) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- c) Deducción por reinversión de beneficios (Creada en 2013 para ERD).

Sustituyéndose las deducciones previstas en **b)** y **c)** por el nuevo incentivo fiscal de la reserva de capitalización.

No obstante para las deducciones suprimidas se regula el oportuno régimen transitorio. (Disposición Transitoria 24).

DEDUCCIONES QUE SE MANTIENEN

| INCENTIVO FISCAL | NORMATIVA |
|---|--------------------|
| Deducción por actividades de I+D+i | Artículo 35 |
| Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. | Artículo 36 |
| Deducción por creación de empleo. | Artículo 37 |
| Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. | Artículo 38 |

Estableciéndose las normas comunes a todas las deducciones previstas. (Artículo 39)

El derecho de la Administración para comprobar las deducciones para incentivar, la realización de determinadas actividades, **prescribirá a los 10 años** a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto en el período en que se generó el derecho a su aplicación. Este plazo será de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación que finalicen con posterioridad a 1/01/2015. (Aplicación a procedimientos en curso).

DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE I+D+i

Se mantiene esta deducción en términos que no difieren demasiado de los ya conocidos en la normativa anterior.

- Se definen los conceptos de investigación y desarrollo, y de innovación tecnológica.
- Se modifica la base de la deducción que estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos.

La base de la deducción **se minorará en el importe de las subvenciones recibidas** para el fomento de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo **(-100% subvención, antes 65%)**.

- Los porcentajes de deducción se retocan, ligeramente a la baja.

| | <u>LIS</u> | <u>2014</u> |
|---|-------------------|--------------------|
| a) Actividades de I+D | | |
| • Deducción general | 25% | 30% |
| • Gastos superiores a la media de los dos años anteriores | 42% | 50% |
| • Gastos de personal investigador | 17% | 20% |
| • Inversión en elementos del inmovilizado | 8% | 8% |
| b) Actividades de innovación tecnológica i | 12% | 12% |

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATográfICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y CULTURALES

Se modifica el contenido de esta deducción y se amplía el ámbito de aplicación de la misma.

- **Inversiones en producciones cinematográficas españolas** de largometrajes, series de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.
 - Se incrementa el porcentaje de deducción al **20%** (antes el 18%), para el primer millón de euros. Sobre el exceso de dicho importe se aplicará el 18%.
 - La base de la deducción, (coste total para su realización), deberá corresponderse, al menos en un 50%, con gastos realizados en territorio español (Nuevo requisito de territorialización).
 - El importe de esta deducción no podrá superar los 3 millones de euros.
 - La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas.
 - El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50% del coste de producción.

- **Producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos** o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Con la finalidad de que se produzcan en España este tipo de producciones, **se crea una nueva deducción del 15% de los gastos realizados** en territorio español, con los siguientes requisitos:

 - **Los gastos** realizados en territorio español deben ser de **al menos 1 millón de euros**.
 - La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos:
 - + Los gastos de personal creativo que tengan residencia fiscal en España o en algún estado miembro del Espacio Económico Europeo, límite 50.000€ por persona.
 - + Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
 - El importe de la deducción no podrá superar los 2,5 millones de euros, ni podrá superar conjuntamente con el resto de ayudas recibidas el 50% del coste de producción.
 - En caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de esta deducción, **se podrá solicitar su abono de la Administración Tributaria**.

- **Gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.**

Se introduce una nueva deducción del 20%, con los siguientes requisitos:

- Base de la deducción: costes directos de carácter artístico, técnico o promocional incurridos en las actividades minorados en el importe de las subvenciones recibidas para su realización.
- Límite de la deducción: en cada período impositivo, no podrá superar los 500.000€.
- Condiciones de la deducción:
 - a) Obtener certificado al efecto en los términos que se establezcan, del Instituto Nacional de Artes Escénicas y de la Música.
 - b) Destino de, al menos, el 50% de los beneficios del ejercicio a la realización de actividades que dan derecho a esta deducción en los 4 años siguientes.

DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO

Se mantiene esta deducción en las condiciones establecidas en la normativa anterior. Empresas de menos de 50 trabajadores, que contraten a través del **contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores**, con mantenimiento de empleo del trabajador contratado al menos 3 años.

- Deducción fiscal de 3.000€ en el primer contrato realizado con un menor de 30 años.
- Deducción fiscal si se contrata desempleados, equivalente al 50% de la prestación por desempleo pendiente de percibir por el trabajador en el momento de la contratación, con un límite de 12 mensualidades.

DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD

Se mantiene esta deducción en las condiciones establecidas en la normativa anterior.

- Deducción de 9.000€ por cada persona de incremento promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%.
- 12.000€ cuando el grado de discapacidad es igual o superior al 65%.

NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Se establecen unas normas comunes aplicables a todas estas deducciones.

- Las deducciones se practican sobre la **CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA**.

C. Íntegra ajustada positiva = C. Íntegra – D. Doble Imposición Internacional – Bonificaciones

- Cantidades no deducidas se pueden trasladar a las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los **15 años** inmediatos y sucesivos.

Si las cantidades **no deducidas corresponden a I+D+i**, el plazo es de **18 años**.

- **LÍMITE CONJUNTO**, el importe de todas las deducciones no pueden superar el **25%** de la **cuota íntegra ajustada positiva**.
Límite se eleva **al 50%** cuando la deducción por **I+D+i exceda del 10%** de la cuota íntegra ajustada positiva.
- **MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN**, los elementos afectos, origen de las deducciones en la cuota, deberán permanecer en funcionamiento durante un plazo de **5 años** contados desde su adquisición, **3 años (bienes muebles)**, o su vida útil si esta fuese inferior.
- Comprobación por la Administración Tributaria, **prescribirá a los 10 años** contados desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

EJEMPLO

Límite conjunto

La sociedad Rontegui, S.A. presenta los siguientes datos a efectos de liquidar su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 (Tipo de gravamen 25%).

| | | |
|--|------------|--|
| Base imponible | 2.000.000€ | |
| D. Doble Imposición Internacional | 100.000€ | |
| Bonificaciones | no existen | |
| Deducción por inversiones en producciones cinematográficas | 300.000€ | |
| Deducción por inversiones en I+D+i | 20.000€ | |
| Retenciones y pagos fraccionados | 260.000€ | |

¿Cuál sería el resultado de su liquidación del Impuesto sobre Sociedades?

- Cuota íntegra 500.000€ (2.000.000 x 25% tipo de gravamen)
- Cuota íntegra ajustada 400.000€ (500.000-100.000 D.D. Imposición Internacional)
- Deducción I+D+i 20.000€ < 10% Cuota íntegra ajustada
- Límite 25% para el conjunto de deducciones para incentivar actividades
Límite 100.000€ (25% 400.000)
- Deducciones para incentivar la realización de actividades 100.000€ (aplicable)
- Exceso de deducción 220.000€ (300.000+20.000-100.000), pendientes de aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.
- Liquidación

| | |
|----------------------------------|---------------------|
| Cuota íntegra ajustada | 400.000€ |
| Deducciones por incentivos | -100.000€ |
| CUOTA LÍQUIDA | 300.000€ |
| Retenciones y pagos fraccionados | -260.000€ |
| CUOTA DIFERENCIAL | 40.000€, a ingresar |

EJEMPLO

Límite conjunto con deducción I+D+i > 10% cuota íntegra ajustada

La empresa STARUP, S.L. presenta los siguientes datos a efectos de su liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2015 (tipo de gravamen 28%)

| | |
|------------------------------------|------------|
| Base imponible | 2.000.000€ |
| D. Doble Imposición Internacional | no existe |
| Bonificaciones | no existen |
| Deducción por creación de empleo | 60.000€ |
| Deducción por inversiones en I+D+i | 200.000€ |
| Retenciones y pagos fraccionados | 160.000€ |

¿Cuál sería el resultado de su liquidación en el Impuesto sobre Sociedades?

- Cuota íntegra 560.000€ (2.000.000 x 28%)
- Cuota íntegra ajustada 560.000€ (no existen deducciones por doble imposición internacional, ni bonificaciones)
- Deducción I+D+i 200.000 > 10% Cuota íntegra ajustada positiva
- Límite 50% Cuota íntegra ajustada para el conjunto de sus deducciones
Límite 280.000€ (25% 560.000)
- Deducciones para incentivar la realización de actividades 260.000€ (200.000+60.000) (aplicable en su totalidad al ser inferior al límite)
- Liquidación

| | |
|----------------------------------|----------------------|
| Cuota íntegra ajustada | 560.000€ |
| Deducciones por incentivos | <u>-260.000€</u> |
| CUOTA LÍQUIDA | 300.000€ |
| Retenciones y pagos fraccionados | <u>-160.000€</u> |
| CUOTA DIFERENCIAL | 140.000€, a ingresar |

RÉGIMEN TRANSITORIO. DEDUCCIONES DE LA CUOTA PENDIENTES DE APLICAR

Como es habitual y normal en todo cambio normativo sustancial, se deben contemplar circunstancias que dieron derecho a la aplicación de beneficios o incentivos fiscales, algunas de cuyas cuantías estén pendientes de aplicar en el momento de la entrada en vigor de la nueva normativa. (primer período impositivo que se inicie a partir del 1/01/2015)

La Disposición Transitoria 24 regula este régimen transitorio, haciendo referencia en función de su procedencia a:

- Deducciones por inversiones anteriores a 1996, criterio de pago (Ley 61/1978)
- Deducciones pendientes de sociedades patrimoniales.
- Deducciones pendientes al amparo de la anterior normativa (Ley 43/1995)
- Deducciones por doble imposición interna, pendientes de aplicación.
- Deducciones por inversión de beneficios, empresas de reducida dimensión, pendientes de aplicación.
- Rentas acogidas a la reinversión de beneficios extraordinarios.
- Rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 TRLIS/2004)

A cuyo contenido debemos acudir para solventar cualquier incidencia al respecto.

PAGO FRACCIONADO

La nueva normativa, continuando la línea establecida en la anterior, contempla dos modalidades para la determinación del pago fraccionado:

- a) **Sistema de cuota**, en función de la **cuota íntegra** del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el día 1 de los meses de abril, octubre y diciembre, **minorada** en la siguientes cantidades:
- Deducciones por doble imposición internacional.
 - Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
 - Bonificaciones.
 - Retenciones e ingresos a cuenta soportados por el contribuyente.

Cuantía: 18% sobre la base del pago fraccionado.

- b) **Sistema de base**, en función de la base imponible del período al que se refiere el pago fraccionado. Modalidad **obligatoria** para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya **superado 6 millones de euros**, en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo al que corresponde el pago fraccionado. De aplicación **opcional para el resto**.

La base del pago fraccionado será la parte de la base imponible de la entidad del período de los 3 meses (pago de abril), 9 meses (pago de octubre), 11 meses (pago de diciembre).

La cuantía del pago será $5/7$ x tipo de gravamen, redondeado por defecto.

17% ($5/7 \times 21\%$), 21% ($5/7 \times 30\%$)

De la cuota resultante del pago fraccionado se deducen las siguientes cantidades:

- Las bonificaciones
- Las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente.
- Los pagos fraccionados efectuados, en el período impositivo.

No obstante se establece que para períodos impositivos que se inicien **dentro del año 2015**, el porcentaje de pagos fraccionados en la **modalidad del sistema de base** será:

| Importe neto de la cifra de negocios (INCN) | % PAGO FRACCIONADO |
|---|--------------------|
| INCN < 10.000.000 euros | 20% |
| $10.000.000 \leq \text{INCN} < 20.000.000$ | 21% |
| $20.000.000 \leq \text{INCN} < 60.000.000$ | 24% |
| INCN $\geq 60.000.000$ | 27% |

Igualmente para períodos impositivos que se inicien **dentro del año 2015** existirá **el pago fraccionado mínimo** para aquellos contribuyentes cuya cifra de volumen de negocios sea al menos de 20.000.000€, en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo. El importe del pago fraccionado mínimo será generalmente del **12% del resultado contable** positivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de los 3,9, 11 meses de cada año natural. Dicho importe se minorará exclusivamente, en los pagos realizados con anterioridad en el mismo período impositivo. (El pago será del **6%** en las entidades en las que al menos un 85% de sus ingresos sean rentas exentas por doble imposición).

Para 2015, en el sistema de base imponible, a la hora de determinar la base del pago fraccionado, **se integrarán en la misma el 25% de los dividendos** procedentes de entidades no residentes a los cuales resulta aplicable la exención por doble imposición internacional y el **100%** de los dividendos de entidades residentes a los que resulte aplicable la exención por doble imposición nacional.

REGÍMENES ESPECIALES

Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades son objeto de revisión, actualizando los mismos en coherencia con toda la normativa del impuesto. Merecen especial atención por su trascendencia, el régimen de consolidación fiscal, el régimen de operaciones, de reestructuración y el régimen de empresas de reducida dimensión. Vamos a centrar el objetivo en este artículo en el régimen especial de aplicación más generalizada, el de empresas de reducida dimensión (ERD), dejando el comentario del resto de los regímenes especiales para trabajos posteriores.

INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

El régimen de entidades de reducida dimensión se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios (≤ 10 millones de euros), destaca **la eliminación de la escala de tributación doble** asociada a este régimen fiscal (25%-30%) (20%-25% micropymes), sustituyéndolo por un único tipo de gravamen a partir de 2016.

Se introduce una **novedosa reserva de nivelación** de bases imponibles negativas, que supone hasta un 10% de su importe. Esta medida permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto a las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida. Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5%, siendo compatible con la reserva de capitalización que reduce igualmente la base imponible.

Las novedades respecto al régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), pueden sintetizarse en:

- **Equiparación de los tipos de gravamen**, eliminando la escala de tributación doble. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1/01/**2016** el tipo será el **25%** para toda la base imponible.

Para el año **2015** se mantiene la escala para los períodos impositivos iniciados dentro de este año (**25%** para la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000€, **28%** para el resto de base imponible).

- **Introducción de la reserva de nivelación de las bases imponibles negativas** que supone una reducción de la misma en un 10%.
- **Supresión de la deducción por inversión de beneficios**, regulada en el antiguo artículo 37 del TRLIS.
- **Supresión de la libertad de amortización para inversiones de escaso valor** (aplicable para valor unitario que no excediese de 601,01€ hasta el límite de 12.020,24€ por período, del antiguo artículo 110 TRLIS).
Recordamos que este incentivo se ha introducido para la aplicación general a todos los sujetos pasivos, con otros límites (unitario \leq 300€, límite 25.000 por período).
- **Supresión de la amortización acelerada para elementos patrimoniales objeto de reinversión** de las empresas de reducida dimensión, que regulaba el antiguo artículo 113 del TRLIS.
Estableciéndose un **régimen transitorio** (Disposición Transitoria 28), que permite a aquellas entidades que estuviesen aplicando esta amortización acelerada **continuar su aplicación** con los requisitos y condiciones establecidos en aquel.

Dentro de las condiciones que se mantienen respecto al régimen fiscal especial anterior destacamos las siguientes novedades:

- **Ámbito de aplicación**
Sigue descansando en no superar los 10 millones de euros de cifra de negocios en el período impositivo anterior.
Entidades patrimoniales, el régimen fiscal de ERD no resultará aplicable a este tipo de entidades.
- **Libertad de amortización**
Se aplicará a elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, **afectos a actividades económicas**, con el requisito ya conocido de incremento de empleo, reflejado en el incremento de la plantilla media total y su mantenimiento posterior.
- **Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.**
Estos elementos, **afectos a actividades económicas**, podrán amortizarse aceleradamente.
Amortización acelerada = 2 x Coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales de amortización.

Inmovilizado intangible = 150% de la deducción fiscal que corresponda a (vida útil indefinida) dichos activos y fondos de comercio.

- **Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.**

Continúa el incentivo del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

- **RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES**

Nueva reducción en la base imponible (**-ajuste extracontable negativo DT**), cuyo destino es compensar bases imponibles negativas que se generen en un plazo de 5 años.

Si la entidad no genera bases imponibles negativas en ese período de tiempo, la base imponible que no ha tributado, se integra (revierte), en el período impositivo en que se cumpla dicho plazo (5º año), lo que supone un diferimiento en la tributación de esa base imponible.

Resumimos las características y condiciones de este nuevo incentivo:

- ✓ Sólo es aplicable a las entidades que cumplan las condiciones para ser consideradas empresas de reducida dimensión (ERD).
- ✓ **Importe de la reducción: 10%** de la base imponible.
- ✓ **Límite de deducción: 1.000.000€**, el exceso no reducido, no puede minorar bases imponibles de períodos impositivos posteriores.
- ✓ **Destino de las cantidades minoradas:** 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 haya realizado la minoración, siempre que la entidad tenga en esos períodos bases imponibles negativas, hasta el límite del importe de las mismas. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.
- ✓ **Dotación de reserva indisponible**, requisito de dotar una reserva por el importe de la minoración, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado. La reserva es indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de las cantidades objeto de minoración.
La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración de la base imponible
- ✓ **Pago fraccionado**, si la empresa de reducida dimensión determina el importe de los pagos fraccionados por el sistema de base imponible, la minoración por la reserva de nivelación debe ser tenida en cuenta para calcular el importe de dichos pagos.
- ✓ **Compatibilidad**, la reserva de nivelación de bases imponibles es compatible con la reserva de capitalización, pero las cantidades aplicadas a las dotaciones de las reservas pertinentes, no pueden ser las mismas.
- ✓ **Incumplimiento de requisitos**, supone perder las reducciones practicadas y determinará la integración de las mismas en la cuota íntegra del ejercicio en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5%, además de los intereses de demora.

EJEMPLO

ERD, con beneficios, reserva de nivelación

Entidad que aplica el régimen de ERD, que tiene en 2015 una base imponible de 600.000€, y aplica la reserva de nivelación de bases imponibles.
En los ejercicios posteriores tiene bases imponibles positivas.

2015 (Artículo 105.1)

| | |
|---------------------------|--|
| Base Imponible previa | 600.000€ |
| Reserva de nivelación 10% | 600.000€ = 60.000€ → (-60.000, Ajuste extracontable) |
| Base Imponible | 540.000€ (600.000-60.000) |
| Tipo de gravamen | 300.000 x 25% = 75.000€ |
| | 240.000 x 28% = <u>60.000€</u> |
| | 135.000€ |
| Cuota íntegra | 135.000€ |
| Tipo efectivo | 22,5% (135.000/600.000) |

Ejercicios posteriores (Artículo 105.1)

Tiene bases imponibles positivas, en cada ejercicio podría aplicar la reserva de nivelación de bases imponibles, con los requisitos establecidos para la misma.

Ejercicio 2020 (Artículo 105.2)

La reserva de nivelación dotada en 2015 se adicionará 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 realizó dicha minoración, (2016, 2017, 2018, 2019, 2020, si suponemos un período impositivo que coincide con el año natural), siempre que el contribuyente tenga base imponible negativa, hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará en la en la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

En nuestro caso, no existen bases imponibles negativas, por lo que el importe dotado en 2015 se sumará en su totalidad en el ejercicio 2020.

EJEMPLO

ERD, con beneficios y base imponible negativa

Entidad que aplica el régimen de ERD y tiene en 2015 una base imponible de 600.000€, y aplica la reserva de nivelación de bases imponibles.
En el ejercicio 2016, tiene una base imponible negativa de -200.000€.

2015 (Artículo 105.1)

| | |
|---------------------------|--|
| Base Imponible previa | 600.000€ |
| Reserva de nivelación 10% | 600.000€ = 60.000€ (-60.000, Ajuste extracontable) |
| Base Imponible | 540.000€ (600.000-60.000) |
| Tipo de gravamen | 300.000 x 25% = 75.000€ |
| | 240.000 x 28% = <u>60.000€</u> |
| | 135.000€ |
| Cuota íntegra | 135.000€ |
| Tipo efectivo | 22,5% (135.000/600.000) |

2016 (Artículo 105.2)

La reserva de nivelación creada en 2015, se adiciona a la base imponible negativa de 2016, con el límite de la misma.

| | |
|------------------------------|-----------|
| Base imponible previa | -200.000€ |
| Reserva de nivelación (2015) | 60.000€ |
| Base imponible | -140.000€ |

EJEMPLO

ERD, con beneficios 2015 y 2016 y bases imponibles negativas 2017 y 2018.

Entidad que en los ejercicios 2015 y 2016 tiene bases imponibles positivas de 1.000.000€ (2015) y 2.000.000 (2016), aplicando la reserva de nivelación de bases imponibles.

En 2017 y 2018 tiene bases imponibles negativas de -60.000€ (2017) y -500.000 (2018).

¿Cómo funciona la reserva de nivelación?

2015

| | |
|--|------------------------------|
| Base imponible previa | 1.000.000€ |
| Reserva de nivelación 10% 1.000.000€=100.000€→(-100.000, Ajuste extracontable) | |
| Base Imponible | 900.000€ (1.000.000-100.000) |

2016

| | |
|--|------------|
| Base imponible previa | 2.000.000€ |
| Reserva de nivelación 10% 2.000.000€=200.000€→(-200.000, Ajuste extracontable) | |

2017

| | |
|------------------------------|--------------------------------------|
| Base imponible previa | -60.000€ |
| Reserva de nivelación (2015) | 60.000€ (pendientes 40.000€ de 2015) |
| Base imponible | CERO |

2018

| | |
|-----------------------|-----------|
| Base imponible previa | -500.000€ |
| R. Nivelación (2015) | 40.000€ |
| R. Nivelación (2016) | 200.000€ |
| Base Imponible | -260.000€ |

Las cantidades minoradas en los ejercicios 2015 y 2016, se adicionan a los ejercicios posteriores para compensar bases imponibles negativas de los mismos hasta el límite de las bases imponibles negativas a compensar. Se compensarán las bases imponibles negativas de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realizó la minoración. (2015 = 2016, 2017, 2018, 2019, 2020), (2016= 2017, 2018, 2019, 2020, 2021)

EJEMPLO

ERD, aplicación conjunta de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación en un ejercicio.

Entidad que aplica el régimen de ERD, de la que disponemos de los siguientes datos:

| | 2014 | 2015 |
|------------------|---------|---------|
| Capital | 500.000 | 500.000 |
| Reservas | 500.000 | 800.000 |
| Beneficio | 300.000 | 500.000 |

El beneficio de 2014 y 2015 se destina en su integridad a reservas voluntarias. ¿Puede aplicar en 2015 los incentivos de reserva de capitalización + reserva de nivelación?

La reserva de capitalización (Artículo 25), es incompatible con la reducción del factor agotamiento prevista para los regímenes especiales de la minería (artículo 91), y de la investigación y explotación de hidrocarburos (artículo 95) pero es COMPATIBLE con la reserva de nivelación de bases imposables prevista en el régimen de empresas de reducida dimensión (artículo 105).

Una ERD puede aplicar ambos incentivos fiscales simultáneamente en un ejercicio: Reserva de capitalización + Reserva de nivelación, con el único requisito formal de crear contablemente dos reservas independientes, identificadas en sus estados financieros, destinando diferentes importes a las mismas.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

- ✓ 10% del incremento de fondos propios, para su cálculo se prescinde de los beneficios del ejercicio y los del ejercicio anterior.
- ✓ Límite 10% de la base imponible del ejercicio.
- ✓ Incremento de fondos propios 300.000€ (1.300.000-1.000.000)
- ✓ Reserva de capitalización 10% 300.000 = 30.000€ → (-30.000€, Ajuste negativo)
- ✓ Base imponible 470.000€ (500.000-30.000)

RESERVA DE NIVELACIÓN

- ✓ Base imponible previa 470.000€
- ✓ Reserva de nivelación 10% 470.000=47.000€ → (-47.000€, Ajuste negativo)
- ✓ Base imponible 423.000€ (470.000-47.000)
- ✓ Tipo de gravamen 300.000 x 25% = 75.000€
123.000 x 28% = 34.440€
109.440€

Cuota íntegra 109.440€

Tipo efecto de gravamen 21,88% (109.440/500.000)

Contablemente debería constituir dos reservas:

- Reserva de capitalización 30.000€
- Reserva de nivelación 47.000€

| | D | H |
|---|---------|---------|
| Pérdidas y Ganancias | 77.000€ | |
| a | | |
| Reserva de Capitalización (2015) | | 30.000€ |
| Reserva de Nivelación (2015) | | 47.000€ |

(En la distribución del resultado del ejercicio, por la constitución de ambas reservas)

La **reserva de capitalización** será indisponible durante un plazo de 5 años. La **reserva de nivelación** se utilizará para compensar bases imponibles negativas en los períodos impositivos que concluyan, en el plazo máximo de 5 años, desde la finalización del período impositivo en que se dotó. Si no existiesen bases imponibles negativas, se adicionará a la base imponible a la conclusión del referido plazo, por lo que contablemente actúa como una diferencia temporaria negativa (-DT), generando el oportuno **impuesto diferido**, que revertirá con posterioridad.

| | D | H |
|---|--------|--------|
| Impuesto diferido (6301) | 11.750 | |
| a | | |
| Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) | | 11.750 |

(En el ejercicio de su dotación 2015)
(47.000 x 25%)

Revertirá en los ejercicios posteriores en la medida en que se aplique el importe de la reserva de nivelación a la compensación de bases imponibles negativas, o en el último período impositivo después de transcurridos 5 años.

GESTIÓN DEL IMPUESTO

Dentro de este título destacan como novedades:

- **Nuevas facultades de comprobación de la Administración Tributaria.**
La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido **podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integran en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.** (Artículo 120)
- **Retenciones e ingresos a cuenta**
El porcentaje general de retención o ingreso a cuenta será del **19%** a partir de **2016**. (**20%** para los períodos impositivos iniciados dentro del año **2015**). (Artículo 128)

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Regulan situaciones nacidas de la normativa anterior y su forma de tránsito a la nueva normativa. Su volumen es muy importante, se recogen **37 disposiciones transitorias**. También se introducen dentro de las mismas, disposiciones que recogen **medidas temporales aplicables en 2015**. Incidiremos en las más significativas y en las que influyen temporalmente en los períodos impositivos iniciados en 2015, si bien recomendamos la lectura de la totalidad de las mismas y su **aplicación en la medida que el contribuyente se vea afectado**.

- **Regularización de ajustes extracontables** (DT primera)
Los ajustes extracontables positivos y negativos correspondientes a períodos impositivos iniciados con anterioridad, se tomarán en consideración de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.
En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, a las rentas pendientes de integrar, se les aplicará el régimen fiscal aplicable en el momento en que se realizaron las operaciones.
- **Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización** (DT décimo tercera)
Regula el tránsito de los antiguos coeficientes y métodos de amortización a la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades, así como de las cantidades pendientes de aplicar correspondientes a libertad de amortización. (Desarrollado con ejemplos prácticos en la primera parte de este trabajo).
- **Reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda** (DT décimo quinta)
Que hubiesen resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que se produzca su recuperación en el ámbito contable.
El ingreso a integrar en la base imponible por la reversión del deterioro, debe ser coincidente con el ingreso contable.
- **Reversión de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades** (DT décimo sexta).
Que hubiesen resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrarán en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación.

- **Rentas derivadas de la transmisión de participaciones** (DT décimo novena)
 - ~ En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o fondos propios respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente a los efectos de aplicar la exención por doble imposición.
 - ~ El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente, se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la participada a partir de los períodos impositivos iniciados en el año 2009, hasta los que se hayan iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, siempre que hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición del 100% prevista en la normativa anterior (artículo 30.2 TRLIS).
- **Bases imponibles pendientes de compensar** (DT vigésimo primera)

Al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes. Sin límite temporal.
- **Deducción para evitar la doble imposición pendiente de aplicar generada en períodos impositivos iniciados antes del 1/01/2015** (DT vigésima tercera)

No se pierden, se pueden deducir en los períodos impositivos siguientes, sin que exista una limitación del plazo temporal en el que pueda aplicarse la deducción pendiente.

El importe de las deducciones aplicable en el ejercicio, se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo que se aplique. Es decir deben recalcularse a los tipos de gravamen vigentes a partir del 1 de enero de 2015.
- **Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar** (DT vigésima cuarta)

Se regula el régimen fiscal de todas aquellas deducciones pendientes realizadas en períodos impositivos iniciados antes del 1/01/2015, en función de su procedencia, atendiendo a las condiciones de su normativa de origen.
- **Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión** (DT vigésima octava)

Las ERD que estuviesen aplicando este incentivo de amortización acelerada para bienes objeto de reinversión, en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel.
- **Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015** (DT trigésima cuarta)

Esta disposición transitoria es de obligada consideración, ya que regula ciertas especialidades aplicables exclusivamente a períodos impositivos iniciados dentro del año 2015.

- a) En estos períodos **no son sujetos pasivos las sociedades civiles.**
- b) **Libertad de amortización** pendiente de aplicar de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 (hasta 30/03/2012)
- (1) ERD en el período de realización de la inversión, sin limitaciones en la aplicación de cantidades pendientes.
 - (2) No ERD en el período de realización de la inversión, límites:
 - Inversión condicionada al mantenimiento de empleo. Límite 40% de la base imponible previa a su aplicación a las reversiones pendientes por insolvencia de deudores, sistemas de previsión social y prejubilaciones y a la compensación de bases imponibles negativas.
 - Inversión no condicionada al mantenimiento de empleo. Límite 20% de la misma magnitud descrita con anterioridad.
- c) **Fondo de comercio financiero**, incorporado en el precio de adquisición de participaciones, de al menos un 5% en entidades extranjeras. Se mantiene vigente la aplicación de la deducción en base imponible con un límite de la centésima parte de su importe (1%).
- d) **Fondos de comercio** en adquisición directa, la deducción fiscal en la base imponible se reduce del 5% al 1%.
- e) **Inmovilizado intangible de vida útil indefinida**, la deducción fiscal en la base imponible se reduce del 5% al 1%.
- f) **Contratos de arrendamiento financiero cuyos** períodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015, en los mismos no se exige el cumplimiento del requisito de que las cuotas satisfechas por la recuperación del coste del bien del elemento, sean constantes o crecientes. Permitirá modificar los contratos reduciendo las cuotas, sin perder el incentivo fiscal.
- g) **Compensación de bases imponibles negativas**, no es aplicable el límite del 70%, se aplican otros límites.

| Importe neto de la cifra de negocios (INCN) | LÍMITE |
|--|--|
| $0 \leq (\text{INCN}) < 20.000.000$ | BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativa> |
| $20.000.000 \leq (\text{INCN}) < 60.000.000$ | 50% BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativas> |
| $60.000.000 \leq (\text{INCN})$ | 25% BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativas> |

- h) **Dotaciones deterioro de créditos y otros activos y de determinadas provisiones (Reversión)**
Su integración en la base imponible estará sometida a los límites establecidos en el apartado anterior **g)**.

- i) **Tipos de gravamen 28%**
- j) **Empresas de reducida dimensión (ERD)**
25% (0-300.000€)
28% (resto)
- k) **Microempresas (con mantenimiento de empleo) 25%**
- l) **Pagos fraccionados**, inclusión en su base del cálculo de las siguientes cantidades:
 - + 25% del importe de los dividendos y plusvalías, derivadas de participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos para aplicar exención.
 - + 100% del importe de los dividendos y rentas devengadas, derivadas de participaciones en entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos para aplicar la exención.

m) Pago fraccionado mínimo.

Para períodos impositivos que se inicien **dentro del año 2015**, existirá también **el pago fraccionado mínimo** para aquellos contribuyentes cuya cifra de volumen de negocios sea al menos de 20.000.000€, en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo. El importe del pago fraccionado mínimo será generalmente del **12% del resultado contable** positivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de los 3,9, 11 meses de cada año natural. Dicho importe se minorará exclusivamente, en los pagos realizados con anterioridad en el mismo período impositivo. (El pago será del **6%** en las entidades en las que al menos un 85% de sus ingresos sean rentas exentas por doble imposición).

n) Pagos fraccionados, porcentajes en el sistema de base.

Se aplicarán a la base del pago fraccionado, los siguientes porcentajes:

| Importe neto de la cifra de negocios (INCN) | % PAGO FRACCIONADO |
|--|---------------------------|
| INCN < 10.000.000 euros | 20% |
| 10.000.000 ≤ INCN < 20.000.000 | 21% |
| 20.000.000 ≤ INCN < 60.000.000 | 24% |
| INCN ≥ 60.000.000 | 27% |

- o) **Porcentaje de retención e ingreso a cuenta**, en 2015 será del 20%.

- **Deducción por reversión de medidas temporales** (DT trigésima séptima)
Para compensar la bajada de tipos de gravamen en la reversión de determinados ajustes positivos de los períodos impositivos 2013 y 2014.

(1) Por limitación a las amortizaciones deducibles

2015... 2% x cantidad integrada en la base imponible (que revierte, derivada de las amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014).

2016... 5% x cantidad integrada en la base imponible

- (2) Por acogimiento a la actualización de balances.
2015... 2% x cantidad integrada en la base imponible (derivada de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización)

Estas cantidades se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en períodos impositivos siguientes.