

Cuestiones prácticas vinculadas al cierre del IS

Francisco Chamorro

Economista. Asociado senior de Garrigues, Abogados y

Asesores tributarios

Profesor colaborador de Fiscalidad Empresarial en los

Estudios de EyE de la UOC

Reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS)

Entrada en vigor

- ✧ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS)
 - Entrada en vigor: 1 de enero de 2015, aplicable a periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha.

- ✧ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS.
 - Entrada en vigor: 12 julio de 2015, aplicable, salvo alguna excepción, a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Clasificación de las cuestiones más relevantes a analizar:

- ✧ **Tipo de gravamen**
- ✧ **Modificaciones en base imponible**
- ✧ **Modificaciones en deducciones y pagos a cuenta**
- ✧ **Regímenes especiales**

Tipo de gravamen

	2014	2015	2016
Tipo general	30%	28%	25%
Entidades nueva creación	1er período con BI>0 y siguiente: 15% hasta 300 mil €	1er período con BI>0 y siguiente 15%	1er período con BI>0 y siguiente 15%
ERD	25% hasta 300 mil € 30% el exceso	25% hasta 300 mil € 28% el exceso	25%
Entidades de crédito	30%	30%	30%
Entidades exploración y almacenamiento de hidrocarburos	40%	30%	30%

Tipos generales IS

2014 30%

2015 28%

2016 25%

Modificaciones en base imponible

Correcciones de valor: amortizaciones

✧ Amortización contable no deducible en 2013 y 2014 (DT. 37^a).

- Se mantiene la recuperación fiscal del 30% de la amortización contable no deducible en 2013 y 2014: linealmente durante el plazo de diez años o en la vida útil del activo.
- Se introduce una deducción del 5% en la cuota íntegra (2% en 2015) de las cantidades integradas para minorar el coste económico generado por la reducción de tipos impositivos.

Modificaciones en base imponible

Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales

✧ Resumen intangibles y fondo de comercio.

	2015		2016	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Intangibles de vida útil definida	Se amortizan atendiendo a su vida útil	Se amortizan atendiendo a su vida útil	Se amortizan atendiendo a su vida útil	Se amortizan atendiendo a su vida útil
Intangibles de vida útil indefinida	No se amortizan, se deterioran	Deducción 2% anual	Todos los intangibles se clasifican como activos de vida útil definida	Se elimina la referencia a intangibles de vida útil indefinida (art. 13.3 LIS)
Intangibles de vida útil definida que no puede estimarse	N/A	N/A	Amortización 10% anual	Amortización 5% anual (necesidad de inscripción contable)
Fondo de comercio (FC)	No se amortizan, se deterioran	Deducción 1% anual	Amortización 10% anual, salvo prueba en contrario	Amortización 5% anual (necesidad de inscripción contable)

Modificaciones en base imponible

Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales

✧ No deducibilidad de los gastos por deterioro de los siguientes activos:

- Elementos de inmovilizado material e intangible.
 - Inversiones inmobiliarias.
 - Valores representativos de deuda.
- El deterioro no deducido será deducible vía amortización o baja de balance.
 - Se mantiene la deducibilidad fiscal del deterioro de existencias.
 - Régimen transitorio (DT.15^a).
 - La reversión de los deterioros deducidos antes de 1-1-2015, se integrará en la base imponible cuando se produzca la recuperación de valor en el ámbito contable.
 - Deterioros de cartera: la DT.16^a mantiene el régimen de reversión de las dotaciones deducidas antes de 2013 (DT 41^a de la Ley 43/1995).

Modificaciones en base imponible

Gastos no deducibles

- ✧ **Atenciones a clientes o proveedores:** deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio periodo impositivo
- ✧ Se establece como un nuevo supuesto de gastos no deducibles los **gastos contrarios al ordenamiento jurídico**
- ✧ **Intereses de demora**
 - Tradicionalmente, han sido considerados gastos deducibles.
 - El TEAC, en resolución de 7 de mayo de 2015 (01967/2012/00/00), cuestiona su deducibilidad conforme a sentencias del Tribunal Supremo y Audiencia Nacional.
 - DGT CV4080-15: considera los intereses de demora como gastos financieros fiscalmente deducibles, si bien sometidos a los límites de deducibilidad del artículo 16 LIS.
 - Informe aclaratorio Agencia Tributaria de 7 de marzo de 2016.
 - Considera que la Administración queda vinculada por el TEAC.
 - Distingue los intereses liquidados por la Administración (no deducibles) de los “suspensivos” (deducibles).

Modificaciones en base imponible

Rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales

- ✧ **Rentas positivas** por la transmisión de inmuebles: supresión de los coeficientes de corrección monetaria.
- ✧ Se limita la imputación temporal de las **rentas negativas** derivadas de la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangible y valores representativos de deuda a entidades del grupo del artículo 42 CC (art.11).

Modificaciones en base imponible

Tratamiento fiscal de los dividendos

✧ Exención sobre dividendos (art. 21).

○ Requisitos:

- a) Participación de, al menos, un 5% o con un valor superior a 20 millones de euros, y antigüedad superior a un año
 - ✗ Se computa el periodo de tenencia de otras sociedades del grupo (42CC)
- b) En el caso de participación en entidad no residente, la entidad participada debe haber estado sujeta y no exenta a un tipo nominal de, al menos, el 10% por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS (con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción)
 - ✗ Requisito cumplido si existe Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información
 - ✗ Si la participada obtiene dividendos o rentas derivadas de la transmisión de valores, debe cumplirse el requisito en la entidad indirectamente participada

Modificaciones en base imponible

Reserva de capitalización

✧ Regulación

Exposición de motivos (III.4) LIS

- Sustituye a la deducción por reinversión
- Busca potenciar la capitalización empresarial
- Acerca el tratamiento de la financiación propia/ajena
- Por medio de la *“no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a ... una reserva indisponible”*

Artículo 25 de la LIS

- Sujetos que tributan al tipo general o incrementado
- Reducción del 10% del incremento de fondos propios (FFPP)
- Requisitos:
 - Mantenimiento del incremento de FFPP durante 5 años
 - Obligación de dotar una reserva indisponible y mantenerla durante 5 años
- Límite = 10% base imponible
 - previa a 11.12 de la LIS y a BINs
 - Insuficiencia de base imponible: exceso 2 años
- Cálculo FFPP
- Incompatible con factor agotamiento
- Efectos del incumplimiento de requisitos

Modificaciones en base imponible

Reserva de capitalización

✧ Ejemplo

- Evolución de FFPP:

FFPP	2014	2015	2016
Capital	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Resultado contable	1.000.000	1.200.000	500.000
Reserva legal	0	100.000	220.000
Reserva capitalización	0	50.000	50.000
Reservas voluntarias	0	450.000	0
Dividendo distribuido		400.000	1.530.000
Total FFPP	6.000.000	6.800.000	5.770.000
Base imponible		1.300.000	700.000

Modificaciones en base imponible

Reserva de capitalización

✧ Ejemplo

- Determinación del incremento de FFPP a efectos de la aplicación del artículo 25 de la LIS:

	2015	2016
FFPP contables final ejercicio	6.800.000	5.770.000
- Resultado contable ejercicio	-1.200.000	-500.000
- Reserva legal	-100.000	-220.000
FFPP final ejercicio artículo 25 LIS (A)	5.500.000	5.050.000
FFPP contables inicio ejercicio	6.000.000	6.800.000
- Resultado contable ejercicio anterior	-1.000.000	-1.200.000
- Reserva legal ejercicio anterior	0	-100.000
FFPP inicio ejercicio artículo 25 LIS (B)	5.000.000	5.500.000
Incremento FFPP artículo 25 LIS (A) – (B)	500.000	-450.000
Reducción	-50.000	SE INCUMPLE

Modificaciones en base imponible

Reserva de capitalización

✧ Ejemplo

- Aplicación de la reserva de capitalización en el IS de los ejercicios 2015 y 2016:
 - IS 2015:
 - ✘ Reducción de 50.000 ($500.000 \times 10\%$), sin límite del 10% de la base imponible ($1.300.000 \times 10\% = 130.000 > 50.000$).
 - IS 2016:
 - ✘ Cuota a regularizar (sin considerar intereses de demora): $12.600 (450.000 \times 10\% \times 28\%)$

Modificaciones en base imponible

Bases imponibles negativas

Limitación en la compensación de BINs: % sobre la base imponible previa					
Volumen de operaciones	Importe neto de la cifra de negocios	Ejercicios iniciados dentro de los años			
		2014	2015	2016	2017 y ss.
Inferior a 6 MM	Cualquiera	100%	100%	60%	70%
Superior a 6 MM	Inferior a 20 MM	100%	100%		
	Entre 20 MM y 60 MM	50%	50%		
	Superior a 60 MM	25%	25%		

- Aplicables sin limitación temporal.
- A partir de 2016, compensación mínima de 1 millón de euros.
- Comprobación por parte de la AEAT hasta 10 años después (mantener doc.)
 - A partir del año 11, justificación de su importe con IS y contabilidad RM.

Modificaciones en deducciones

¿Qué deducciones se eliminan en la nueva Ley?

Deducción por inversiones medioambientales

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (DRBE)

- Posible aplicación si renta generada antes 2015 y reinversión posterior.

Deducción por inversión de beneficios (solamente para PYMES)

- Posible aplicación si renta generada antes 2015 y reinversión posterior.

Deducción para evitar la doble imposición interna (*pasa a régimen exención*)

Deducción por gastos de formación profesional

(se mantenía vigente exclusivamente para los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información)

Modificaciones en deducciones

¿Qué deducciones se mantienen en la nueva Ley?

Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

- La base de deducción se minora en la totalidad de las subvenciones recibidas (antes 65%).
- Se mantiene la posibilidad de monetizar la deducción de I+D+i

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Deducciones por creación de empleo

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

Deducción por donativos

- Fidelización donaciones a una misma entidad: incremento del tipo al 40% (37,5% en 2015) si los donativos de los dos ejercicios anteriores son iguales o superiores a los del ejercicio previo.

Modificaciones en deducciones

Deducción		Límite	Caducidad
Deducción por doble imposición interna	Derogada. Aplica régimen transitorio	No límite	No caducidad
Deducción por doble Imposición internacional	Se mantiene	No límite	No caducidad
Deducción por I+D	Se mantiene	<p>No podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra del período impositivo</p> <p>Se elevará el límite al 50% cuando los gastos de I+D e IT excedan del 10% de la cuota íntegra (tras deducción por doble imposición y bonificaciones)</p>	18 años
Deducción por IT	Se mantiene		18 años
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas	Se mantiene		15 años
Deducción por creación de empleo	Se mantiene		15 años
Deducción por creación de empleo trabajadores con discapacidad	Se mantiene		15 años
Deducción por inversiones medioambientales	Derogada. Aplica régimen transitorio		15 años
Deducción por gastos de formación profesional	Derogada. Aplica régimen transitorio		15 años
Deducción por reversión en beneficios extraordinarios	Derogada. Aplica régimen transitorio		15 años
Deducción por inversión de beneficios (ERD)	Derogada. Aplica régimen transitorio		15 años
Deducción por donativos	Se mantiene		La base de la deducción no podrá exceder el 10% de la BI

Regímenes especiales

✧ Entidades de reducida dimensión (PYMES)

- **Ámbito de aplicación:** se mantiene el mismo umbral existente: cifra de negocios del ejercicio anterior inferior a 10 millones de euros.
 - Novedad: se establece que no podrán aplicar el régimen las entidades definidas como patrimoniales (criterio ya seguido por la Inspección).
 - Para grupos, en el cálculo de la cifra de negocios se tendrán en cuenta las eliminaciones e incorporaciones contables.
- No se prevé la aplicación de tipo reducido. Tributación al tipo general del 25%. No obstante, para el ejercicio 2015 aplicarán los siguientes tipos:
 - 25% por los primeros 300.000 euros de base imponible / 28% por el resto.
 - Microempresas (importe de la cifra de negocios < 5M y plantilla media inferior a 25 trabajadores): aplicación del tipo super reducido del 25% por toda la base imponible sujeto al cumplimiento de determinados requisitos de creación de empleo.
- **Incentivos fiscales.**
 - Se mantiene la aplicación de la libertad de amortización y la amortización acelerada pero se exige que los elementos estén afectos a actividades económicas.

Regímenes especiales

✧ Entidades de reducida dimensión (PYMES)

○ Incentivos fiscales.

- Se elimina la libertad de amortización para inversiones de escaso valor (ya previsto en régimen general).
- Se introduce la **reserva de nivelación** de bases imponibles.
 - ✗ Reducción de la base imponible positiva en un 10% con el límite de 1 millón de euros. Las cantidades reducidas se adicionan a las BINS que se obtengan durante los 5 años siguientes hasta compensarlas y la parte restante se adiciona a la base imponible del quinto año.
 - ✗ Se exige la dotación de una reserva indisponible por los importes minorados. Dicha reserva será indisponible hasta el ejercicio en que se produzca la adición a la base imponible de las cantidades reducidas.
 - ✗ Las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la RIC en Canarias.
 - ✗ En caso de incumplimiento: integración en la cuota íntegra del periodo que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5%, además de los intereses de demora.
 - ✗ Posible aplicación en los pagos fraccionados.

Regímenes especiales

✧ Ejemplo de reserva de nivelación de bases imponibles para PYMES

Ejercicio 2015

Base imponible previa.....	200.000	
Reserva de nivelación.....	-20.000	→ 10% BI previa
Base imponible.....	180.000	
Tipo de gravamen.....	25%	
Cuota íntegra.....	45.000	

Tributación efectiva: 22,5%

✧ Si en los ejercicios 2016 a 2020 (5 años):

- Genera BIN por valor de -20.000 euros
Dicha BIN se “compensa” con los 20.000 euros del año 2015
- No ha generado BINs
En la declaración del año 2020 se integran 20.000 euros en la base imponible, tributando en ese momento
Diferimiento del 2,5% de la tributación de la base imponible del año 2015

Muchas gracias

Francisco Chamorro