



## NEWSLETTER FISCAL

### PRINCIPALES NOVEDADES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El pasado viernes 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Esta norma, que entrará en vigor el próximo 1 de enero y que resultará de aplicación a los ejercicios sociales que se inicien



a partir de la citada fecha, deroga el vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

Esta norma, que sigue en gran medida la estructura del impuesto que estableció ya en su día la Ley 43/1995, contiene no obstante importantes novedades. Las presentes notas pretenden resaltar las principales novedades que recoge la norma.

### **CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DE ENTIDAD PATRIMONIAL**

Como novedad introducida en la nueva ley, el artículo 5 recoge el concepto de actividad económica (ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios) y el concepto de entidad patrimonial.

Respecto a este último concepto, tiene la consideración de entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. No se computará como valores a estos efectos aquellos que otorguen una participación de, al menos, el 5%

del capital y se posean durante un plazo mínimo de un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, con la correspondiente organización de medios materiales y personales.

## **DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE**

- 1) Se establecen nuevas tablas de amortización, con un reducido número de elementos, simplificando enormemente su aplicación. Eso sí, aquellos elementos que tenían coeficientes diferenciados pueden verse especialmente afectados.

Por ello, se establece un régimen transitorio para los elementos del inmovilizado respecto de los que en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2015 se estuviera aplicando un coeficiente de amortización distinto al que fija la nueva norma, permitiendo su amortización durante los años que resten para completar su nueva vida útil sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2015.

Del mismo modo, aquellos que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al lineal, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste para finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Esto va a obligar a las empresas a rehacer sus tablas de amortización para poder adaptarse a partir del primer ejercicio que se inicie en 2015 a estas nuevas tablas de amortización.

- 2) No resultará deducible ningún deterioro correspondiente al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio. Tampoco, como ya venía estableciendo la última redacción de la vigente ley, los deterioros de valores representativos de participación en el capital o fondos propios de entidades, y, como novedad, tampoco el deterioro correspondiente a valores representativos de deuda.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2015 únicamente serán deducibles los deterioros los correspondientes de las existencias y el de los créditos y partidas a cobrar.

El precio de adquisición de los activos intangibles de vida útil definida, incluido el fondo de comercio, será deducible, sin estar condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, con el límite anual de la veinteaava parte de su importe. Este régimen, no obstante, no resultará de aplicación a activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades.

- 3) Tienen la consideración de instrumentos de patrimonio los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, por lo que el gasto financiero de dichos préstamos participativos deja de tener carácter de deducible, equiparando su tratamiento fiscal al que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios.
- 4) Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes, ya que dichos gastos resultarán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios. En todo caso, la deducibilidad de cuantías inferiores está sometida a las reglas generales de deducibilidad (entre otras, justificación documental y vinculación con la actividad).

Respecto a la retribución de administradores, se señala expresamente que no tendrá consideración de liberalidad la retribución que dichos administradores perciban por la realización de funciones de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral.

- 5) Se incluye una limitación absoluta de la deducibilidad de los gastos derivados de operaciones híbridas con personas o entidades vinculadas, entendidas como aquellas que generan un gasto en una de las partes intervinientes, mientras que, debido a la calificación fiscal en la contraparte, no genera un ingreso en dicha contraparte, o dicho ingreso está exento, o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.
- 6) Se limitan los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, con la finalidad de que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición. Este límite no se aplicará cuando la adquisición se financie con deuda en un importe inferior al 70% ni en los periodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.
- 7) Régimen de las operaciones vinculadas:
  - a) Se establecen obligaciones de documentación simplificadas para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.
  - b) En la relación socio-sociedad solo existirá vinculación cuando se alcance el 25 por ciento de participación frente al 5 por ciento actual. Por el contrario se incluye como nuevo supuesto de vinculación el ejercicio del poder de decisión de una entidad sobre otra.
  - c) Se elimina la jerarquía de métodos que existía para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración.

- d)** Además de la comprobación del valor de la operación, la ley prevé que la Administración podrá comprobar la operación realizada, efectuando las correcciones que procedan. Esto implica que, a diferencia de lo que prevé actualmente el artículo 16 de la vigente norma, la Administración no solo puede comprobar el valor de mercado de la operación vinculada, sino que puede entrar en la calificación de la operación, alejándose del procedimiento establecido en el artículo 15 de la Ley General Tributaria para determinar la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (que, entre otros requisitos, exige un informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley General Tributaria, informe que ya no va a ser necesario en el caso de recalificaciones relativas a operaciones vinculadas).
  - e)** Se modifica el régimen sancionador y se establece que las valoraciones a efectos de este impuesto no producirán efectos en otros, ni las de estos en el Impuesto sobre Sociedades.
- 8) Compensación de bases imponibles negativas.**
- a)** Se limita la compensación de bases imponibles negativas al 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación, convirtiendo en definitiva la norma que transitoriamente se había establecido para los últimos ejercicios.

En todo caso, siempre tendrá el carácter de compensable la base imponible negativa hasta un importe de 1 millón de euros.
  - b)** Como novedad, desaparece la limitación temporal a la compensación, que actualmente estaba fijada en 18 ejercicios.
  - c)** Se produce un endurecimiento de los requisitos para poder compensar bases imponibles negativas en los casos de adquisición de entidades. Así, no podrá ser objeto de compensación las bases imponibles negativas generadas en periodos impositivos anteriores al que se produzca la adquisición de la mayor parte del capital por personas vinculadas entre sí que no tuvieran al menos el 25 por 100 del mismo, si se da cualquiera de las siguientes circunstancias:

    - i)** Que la entidad no viniera realizando actividad económica en los tres meses anteriores a la adquisición.
    - ii)** Que en los dos años posteriores realice una actividad diferente o adicional a la realizada con anterioridad que implique un importe neto de la cifra de negocios en esos dos años posteriores superior al 50 por 100 del importe medio de la cifra de negocios correspondientes a los dos años anteriores.
    - iii)** Que se trate de una entidad patrimonial.
    - iv)** Que la entidad haya sido dada de baja del índice de entidades.

- d) Para el año 2015 se mantienen las limitaciones del 50 por 100 y del 25 por 100 de la base imponible previa establecidas para las entidades que tengan una cifra de negocios superior a 20 millones de euros y a 60 millones de euros respectivamente.

## **CUOTA**

### **1) TIPO IMPOSITIVO**

- a) El tipo general se establece en el 28 por ciento para 2015 y el 25 por ciento a partir de 2016.
- b) Desaparece el tipo reducido para las entidades de reducida dimensión. Sólo se mantiene el tipo del 15 por ciento para las entidades de nueva creación durante los dos primeros periodos.
- c) Las entidades de crédito mantienen el tipo impositivo del 30 por ciento.

### **2) DOBLE IMPOSICIÓN**

Desaparece la deducción interna para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías, creándose una nueva exención aplicable a las participaciones en entidades residentes y no residentes.

Así, están exentos los dividendos o participaciones en beneficios cuando se cumplan los siguientes requisitos

- a) Que el porcentaje de participación sea de, al menos, el 5 por ciento o valor de adquisición de la participación superior a 20 millones de euros. Dicha participación deberá mantenerse de forma ininterrumpida durante el año anterior al reparto del dividendo o beneficio o, en caso contrario, mantenerse el tiempo necesario para cumplir dicho plazo.
- b) En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos o rentas derivadas de la transmisión de participaciones que representen más del 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención exige una participación indirecta que cumpla esos requisitos y que la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel sea al menos del 5%.
- c) Si es una participación en una entidad extranjera, debe estar sometida a una tributación mínima del 10 por ciento, que se entenderá cumplido cuando sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Esta misma exención resultará de aplicación a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación, siempre y cuando se cumpla en el momento de la transmisión los requisitos de participación (5 por 100 o 20 millones de coste) y plazo (1 año) señalados anteriormente. Además, debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación el requisito de

que, en caso de ser una entidad no residente, haya tributado al menos un 10 por 100, estableciendo la ley una norma especial para el caso contrario.

Esta exención no resultará de aplicación cuando la sociedad participada tenga la consideración de entidad patrimonial, en la parte de la renta positiva que no se corresponda con un incremento de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

### **3) RESERVA DE CAPITALIZACIÓN**

La nueva norma no incluye entre sus beneficios fiscales algunos muy consolidados en los textos anteriores, como era la deducción por inversiones medioambientales y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Sin embargo, y con el objetivo que la propia exposición de motivos recoge de nivelar el peso de la financiación propia y la ajena, se creándose un nuevo incentivo fiscal denominado reserva de capitalización.

En base a dicho incentivo, los contribuyentes podrán aplicar una reducción en su base imponible igual al 10 por ciento del importe del incremento de los fondos propios del ejercicio, siempre que cumpla los siguientes requisitos:

- Que el importe del incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años, salvo por la existencia de pérdidas contables.
- Que se dote una reserva indisponible por el mismo plazo, por importe igual a la reducción practicada.

En ningún caso dicha reducción podrá ser superior al 10 por 100 de la base imponible positiva previa a dicha reducción. La reducción no aplicada por insuficiencia de base, podrá ser aplicada en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del ejercicio donde se haya generado el derecho a la reducción.

### **4) DEDUCCIONES Y OTROS BENEFICIOS FISCALES**

Se mantiene la aplicación de las siguientes deducciones:

- a) Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Este beneficio fiscal mejora su tratamiento al permitir aplicar un porcentaje de deducción del 25 por 100 de los gastos por I+D (que puede llegar hasta el 42%) y del 8% de las inversiones afectas a I+D. En lo referente a la innovación tecnológica, el tipo aplicable será del 12 por 100, superior igualmente al que actualmente resulta aplicable.
- b) La deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas incrementa su porcentaje hasta el 20 por ciento respecto del primer millón de euros.

En el caso de producciones extranjeras se establece una deducción del 15 por ciento de los gastos de importe superior a un millón de euros realizados en España.

- c) La deducción por creación de empleo y creación de empleo para trabajadores con discapacidad.
- d) También se mantiene la reducción de la rentas de los activos intangibles o “*Patent Box*” en términos muy similares a la actual norma vigente.

## **REGÍMENES ESPECIALES**

### **1) ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN**

- a) Se mantienen incentivos (excepto el diferente tipo impositivo) para aquellas cuya cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros:
  - i) Libertad de amortización inmovilizado material o inmobiliario nuevo con incremento de plantilla.
  - ii) Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material, inmobiliario e intangible.
  - iii) Estimación global de la pérdida por deterioro de créditos del 1 por ciento de los deudores.
- b) Nueva reserva de nivelación de bases imponibles, que permite minorar la base imponible positiva hasta en un 10 por ciento de su importe, con las siguientes características:
  - i) No podrá superar un millón de euros.
  - ii) El importe minorado se adicionará a la base imponible de los cinco años posteriores, siempre que se obtenga una base imponible negativa y hasta el importe de esa base negativa.
  - iii) Se debe dotar una reserva indisponible por el importe de la minoración.
- c) Se establece expresamente la imposibilidad de aplicar este régimen cuando se trate de una entidad patrimonial, recogiendo la norma la postura de la administración tributaria y de parte de nuestros tribunales.

### **2) CONSOLIDACIÓN FISCAL**

- a) Delimitación del grupo:
  - i) Además de la participación del 75 por ciento (70 por 100 en caso de cotizadas), se exige que se posea también la mayoría de los derechos de voto.

- ii) Como novedad, pueden incluirse en el grupo las entidades participadas indirectamente a través de otras que no formen parte del grupo fiscal (por ejemplo, a través de entidades no residentes).
  - b) Para determinar las bases imponibles individuales, determinados ajustes se deben realizar a nivel de grupo:
    - i) La limitación a la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal.
    - ii) No se incluirán en las bases individuales la reserva de capitalización ni la de nivelación.
    - iii) No se incluirán en las bases individuales la compensación de bases imponibles negativas ni las dotaciones que hayan generado un activo por impuesto diferido por determinados deterioros de créditos, fondos internos o retribuciones a largo plazo al personal.
- 3) OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**
  - a) El régimen especial se configura ahora como régimen general salvo que expresamente se indique lo contrario.
  - b) Como consecuencia del establecimiento del régimen de exención en la transmisión de participaciones de entidades residentes en España, desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal de la “diferencia de fusión” imputable como un mayor valor de los activos o fondos de comercio.

## **DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

En el anteproyecto se establecen numerosas disposiciones transitorias, pudiendo destacarse, en particular, para 2015:

- a) Pagos fraccionados: para las entidades cuya cifra de negocio sea superior a 20 millones de euros, se mantiene el importe mínimo del 12 por ciento del resultado positivo.
- b) El porcentaje de retención o ingreso a cuenta general será el 20 por ciento (a partir de 2016, el 19 por ciento).
- c) A las entidades de reducida dimensión les resultará aplicable el tipo del 28 por ciento a la base imponible que exceda de 300.000 euros y el 25 por ciento a la inferior.





## EQUIPO DERECHO TRIBUTARIO

### Principales contactos



**Luis Trigo** | Socio  
Área Fiscal y Wealth Management  
ltrigo@broseta.com



**Carlos Diéguez** | Socio  
Director Área Fiscal MADRID  
cdieguez@broseta.com



**Javier Morera** | Socio  
Área Fiscal/Private Equity/Wealth Management  
jmorera@broseta.com



**Enrique Beaus** | Abogado  
Director Área Fiscal VALENCIA  
ebeaus@broseta.com

# BROSETA



Madrid  
Fernando El Santo, 15. 28010  
Tel. +34 914 323 144

Valencia  
Pascual y Genís, 5. 46002  
Tel. +34 963 921 006

Zürich  
Am Schanzengraben, 23. CH-8022  
Tel. +41 799 677 786

[www.broseta.com](http://www.broseta.com) | [info@broseta.com](mailto:info@broseta.com)