

## Reforma de l'Impost sobre societats per l'any 2015

### 1.- Concepte d'activitat econòmica i entitat patrimonial

S'introdueix el concepte d'activitat econòmica, no existent de forma explícita en l'anterior norma, plantejant-se una definició similar a l'existent en l'IRPF, i permetent analitzar els requisits a nivell de grup mercantil. En referència al lloguer d'immobles es requereix una persona emprada amb contracte laboral i jornada completa.

Es recupera el concepte d'entitat patrimonial en termes molt similars al previst en la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni. Entitat patrimonial serà aquella en la qual més de la meitat del seu actiu estigui constituït per valors o no estigui afecte a una activitat econòmica (és a dir, aquella l'activitat principal de la qual consisteixi en la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari).

La determinació del valor de l'actiu es realitzarà a partir de la mitjana dels balanços trimestrals de l'exercici de l'entitat o, en canvi, dels balanços consolidats si l'entitat fos dominant d'un grup segons l'article 42 del Codi de Comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

No obstant això, a aquests efectes, no es computaran com a valors:

- a) Els posseïts per donar compliment a obligacions legals i reglamentàries.
- b) Els que incorporin drets de crèdit nascuts de relacions contractuals establertes com a conseqüència del desenvolupament d'activitats econòmiques.
- c) Els posseïts per societats de valors com a conseqüència de l'exercici de l'activitat constitutiva del seu objecte.
- d) Els que:
  - i. Atorguin, almenys, el 5% del capital d'una entitat i es posseeixin durant un termini mínim d'un any.
  - ii. Amb la finalitat de dirigir i gestionar la participació.
  - iii. Sempre que es disposi de la corresponent organització de mitjans materials i personals.
  - iv. I l'entitat participada no sigui una entitat patrimonial.

### 2.- Nous contribuents

En l'article 7 s'incorporen com a contribuents de l'Impost de Societats les societats civils que tinguin objecte mercantil, entitats que fins a l'actualitat tributaven mitjançant el sistema d'atribució de rendes en l'IRPF.

Aquesta consideració entrarà en vigor per als exercicis iniciats en 2016, per la qual cosa per a aquestes societats s'estableix un règim de dissolució i liquidació en la Llei 35/2006.

### 3.- Nous criteris d'imputació temporal

Els criteris d'imputació temporal passen a estar regulats per l'article 11.

Com a principi general s'estableix el de la meritació, insistint en la rellevància del principi de registre comptable a l'efecte d'admetre la deduïbilitat de les despeses, excepte en els supòsits de llibertat d'amortització i d'amortització accelerada.

Així mateix, s'incorpora expressament la regla per la qual les reversions de despeses que fiscalment no van ser deduïbles no s'integraran a la base imposable i s'introdueix un diferiment de la imputació de pèrdues generades en les vendes d'elements d'immobilitzat a empreses del mateix grup, diferint-se la mateixa al moment en el qual aquests elements es venguin a tercers aliens al grup (criteri ja existent l'any 2013 per a les transmissions de participacions intragrup).

### 4.- Amortitzacions

Les taules d'amortització s'actualitzen i se simplifiquen incorporant-se dins del text legal (article 12).

Es mantenen els diferents mètodes d'amortització, coexistint el sistema de taules amb els de percentatge constant i de nombres dígit.

Respecte als supòsits de llibertat d'amortització, es mantenen els supòsits d'elements afectes a Recerca i Desenvolupament i **es crea un nou supòsit per a elements de l'immobilitzat material nou, el valor unitari del qual sigui inferior a 300 € i amb un límit global de 25.000 € per període impositiu** generalitzant-se l'aplicació a tots els contribuents (no com en l'actualitat que només és aplicable a les entitats de reduïda dimensió), i les quantitats aplicades a la llibertat d'amortització reduiran fiscalment el valor dels elements amortitzats.

Com a novetat, s'estableix la possibilitat de deduir l'immobilitzat intangible de vida útil definida atenent a la durada de la mateixa (sense límit anual màxim ni requisits relatius a la manera d'adquisició o la relació amb el transmetent, a diferència de la norma vigent).

La Nova Llei estableix la deducció del preu d'adquisició de l'actiu intangible de vida útil indefinida, incloent el fons de comerç, amb el límit anual màxim del 5%, amb independència de la seva imputació comptable o de la naturalesa del transmetent.

Desapareix a partir d'1 de gener de 2015 la deducció fiscal del fons de comerç financer (article 12.5 TRLIS), però s'estableix un règim transitori permetent la deducció respecte a les inversions realitzades abans d'1 de gener de 2015 d'acord amb l'establert en la

normativa anterior en vigor, mantenint-se per 2015 la deducció amb un límit màxim de la centèsima part.

## 5.- Deterioracions de valor d'elements patrimonials

Es manté la derivada iniciada amb la Llei 16/2013 d'eliminar la deducibilitat dels deterioraments de valors representatius de capital o fons propis d'entitats.

No serà deduïble la deterioració que es pogués produir per la pèrdua de valor dels elements d'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, incloent el fons de comerç, instruments de patrimoni i valors representatius de deute (renda fixa). Aquestes pèrdues seran deduïbles, entre altres supòsits:

- a) Tractant-se d'elements patrimonials no amortitzables integrants de l'immobilitzat, en el període impositiu en què aquests es transmetin o es donin de baixa.
- b) Tractant-se d'elements amortitzables integrants de l'immobilitzat, en els períodes impositius que restin de vida útil, aplicant el mètode d'amortització utilitzat respecte dels referits elements, tret que siguin objecte de transmissió o baixa amb anterioritat.

Com a excepció, sí seran deduïbles en determinats casos i amb certes condicions i límits les dotacions per deterioració de crèdits o altres actius derivades d'insolvències.

## 6.- Despeses no deduïbles

Juntament amb les despeses no deduïbles "tradicionals" que ja existien i es mantenen (pèrdues del joc, multes i sancions,...), s'incorporen alguns supòsits nous:

- S'incorpora un límit de l'1% de l'import net de la xifra de negocis en la deduïbilitat de les despeses per a atencions a clients.
- Els instruments de patrimoni hauran de qualificar-se a efectes fiscals segons la seva normativa mercantil amb independència del tractament comptable que els hagi donat l'empresa. En aquest sentit, s'aplica el tractament fiscal del finançament propi als préstecs participatius atorgats entre entitats pertanyents al mateix grup de societats, és a dir, la remuneració dels mateixos no serà despesa deduïble.
- Per intentar moderar la polèmica suscitada sobre les retribucions dels administradors, no tindran la consideració de donatiu o liberalitat les retribucions als administradors per l'acompliment de funcions diferents a les corresponents al seu càrrec, amb independència del caràcter mercantil o laboral que s'atribueixi a la seva relació amb l'entitat i per tant, contràriament, quan el càrrec sigui gratuït i l'administrador no realitzi un altre tipus de treballs per a la societat, la percepció serà una liberalitat.

- En les operacions entre entitats vinculades no es consideraran deduïbles les despeses en una de les entitats quan en la que es percep l'ingrés, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent, no generi ingrés o generi un ingrés exempt o ben sotmès a un gravamen inferior al 10 per cent.
- Límit de deduïbilitat de despeses financeres per al càlcul del benefici operatiu, les entitats participades que no arribin al 5% el valor d'adquisició haurà de ser de 20 milions (abans 6 milions). Aquelles despeses que no hagin estat aplicables podran deduir-se en els períodes impositius següents, eliminant-se el termini màxim de 18 períodes següents.

### **7.- Operacions vinculades**

Existeix una simplificació en les obligacions de documentació de les operacions entre parts vinculades per a entitats, l'import net de les quals de la xifra de negocis sigui inferior a 45 milions d'euros. El seu desenvolupament específic es realitzarà en seu reglamentària, incorporant-se lleus canvis en els supòsits de determinació de l'àmbit de vinculació (s'augmenta el percentatge de participació soci societat al 25% enfront del 5% actual).

### **8.- Compensació de Bases Imposables Negatives (BIN)**

S'elimina el límit temporal per a la compensació de les bases imposables negatives.

Es limita però, amb efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de 2016, l'import de les bases imposables negatives d'exercicis anteriors (BIN) a compensar en un 70% de la base imposable prèvia, admetent-se en tot cas la compensació fins a un import d'1 milió d'euros. Aquest límit de la base imposable prèvia es calcularà prenent en consideració la base imposable del subjecte passiu amb anterioritat a l'aplicació dels ajustos per a la nova reserva de capitalització.

Durant el període iniciat al 2015 continuaran sent aplicables les limitacions a la compensació de BIN per a grans empreses.

### **9.- Tipus de Gravamen**

El tipus de gravamen general es redueix del 30% al 25% de manera progressiva, això és el 28% per a l'any 2015 quedant determinat en el 25% per a l'any 2016. S'equipara per tant el tipus general amb el de la petita i mitja empresa. Per a entitats de nova creació que realitzin activitat econòmica es manté el 15%.

	<b>Exercici 2014</b>	<b>Exercici 2015</b>	<b>Exercici 2016 i s.</b>
Tipus general	30%	28%	25%
Entitats dedicades a l'exploració, investigació i explotació de jaciments d'hidrocarburs	35%	33%	30%
Entitats de crèdit	30%	30%	30%
Entitats de nova creació (primer exercici amb base imposable positiva i el següent)			
Base imposable fins 300.000 euros	15%	15%	15%
Excés sobre 300.000 euros	20%	15%	15%
Entitats amb xifra de negocis inferior a 5 milions d'euros i plantilla inferior a 25 treballadors, que tributin al tipus general i creïn o mantinguin ocupació			
Base imposable fins 300.000 euros	20%	25%	25%
Excés sobre 300.000 euros	25%	25%	25%
Empreses de Reduïda Dimensió (xifra negoci inferior a 10 milions d'euros)			
Base imposable fins 300.000 euros	25%	25%	25%
Excés sobre 300.000 euros	30%	28%	25%
Entitats parcialment exemptes (entitats sense finalitats lucratives, col·legis professionals, mútues,...)	25%	25%	25%
Entitats sense finalitats lucratives acollides a la Llei 49/2002	10%	10%	10%
Comunitats titulars de monts veïnals en comú	25%	28%	25%
Cooperatives de crèdit i caixes rurals			
Resultats cooperatius	25%	25%	25%
Resultats extracooperatius	30%	30%	30%
Cooperatives fiscalment protegides			
Resultats cooperatius	20%	20%	20%
Resultats extracooperatius	30%	30%	30%
SICAV			
Fons de inversió	1%	1%	1%
Societats i fons d'inversió immobiliària			
Fons de regulació del mercat hipotecari			
Fons de pensions	0%	0%	0%

## 10.- Reserva de capitalització

Novetat important consistent en la no tributació d'aquella part del benefici que es destini a la constitució d'una reserva indisponible, sense necessitat d'invertir en algun actiu. D'aquesta manera, es persegueix "premiar" a les empreses que millorin els seus fons propis dotant una reserva indisponible del 10% de l'increment dels fons propis de la companyia amb el límit del 10% de la base imposable prèvia de l'exercici.

Així, l'article 25 incorpora una reducció en la Base Imposable del 10% de l'increment dels fons propis sempre que es compleixin els següents requisits:

- Que l'increment dels fons propis de l'entitat es mantingui durant un termini de 5 anys des del tancament en el qual es va aplicar la reducció, tret que existeixin pèrdues comptables.
- Que es doti d'una reserva indisponible per l'import de la reducció, que haurà de registrar-se comptablement de forma separada.

En el cas de no disposar de suficient base imposable s'estableix la possibilitat d'aplicar aquesta reducció en els dos anys immediats i successius.

## 11.- Tractament de la doble imposició

La Nova Llei del Impost de Societats (LIS) modifica substancialment les regles del Text Refós de la Llei del Impost de Societats (TRLIS) destinades a evitar o a pal·liar la doble imposició que es pot produir respecte els dividendes i les rendes provinents de participacions en entitats residents i no residents en territori espanyol.

- a) En quant als dividendes o participacions en beneficis procedents de participacions en entitats residents, s'establia en el Text Refós una deducció sobre la quota que podia ser del 100% o del 50% de la quota íntegra corresponent a la base imposable derivada d'aquests ingressos, en funció del percentatge i del temps de tinença de la participació en l'entitat. Ara, a la Nova LIS s'implanta un règim d'exempció paral·lel al ja existent per al cas de participacions en entitats no residents.
- b) Les rendes derivades de la transmissió de participacions en entitats residents estaven sotmeses a gravamen amb la particularitat de poder-se aplicar una deducció sobre la quota en determinats casos respecte de les reserves acumulades per a l'entitat participada durant el període de tinença de la participació. La Nova LIS estableix l'exempció per a aquestes rendes, també d'acord amb el règim previst per a rendes procedents de l'exterior quan es compleixin certs requisits, sent aquesta la principal novetat quant al tractament de la doble imposició.
- c) Els dividendes i les rendes procedents de participacions en entitats no residents i a les rendes obtingudes per establiments permanents a l'exterior seguiran

estant exempts encara que s'han introduït alguns canvis en quant als requisits que s'han de complir per a això.

- d) Finalment, la Nova LIS conserva la deducció sobre la quota per a dividends i participacions en beneficis procedents de l'exterior com a mètode alternatiu al d'exempció; i també es manté en la Nova LIS la possibilitat de deduir l'impost suportat a l'estranger sempre que a la base imposable s'integrin rendes obtingudes i gravades fora d'Espanya, tots dos amb el límit de l'impost que hagués correspost pagar a Espanya si les rendes s'haguessin obtingut en territori espanyol, permetent-se ara deduir a la base imposable l'excés de l'impost estranger que no pugui ser deduït en quota per excedir el límit anterior.

## 12.- Règim especial d'entitats de reduïda dimensió

Sense perjudici de les adaptacions necessàries en aquest règim especial derivades de les modificacions introduïdes en el règim general, poden assenyalar-se amb caràcter específic les següents novetats:

- S'estableix expressament la impossibilitat d'aplicar aquest règim especial quan sigui una entitat patrimonial.
- Es continua configurant l'aplicació d'aquest règim especial prenent com a base l'import net de la xifra de negocis del subjecte passiu, mantenint-se la referència al fet que en el cas de grups d'entitats a l'efecte de l'article 42 del Codi de Comerç haurà d'atendre's al conjunt d'entitats pertanyents al mateix, afegint-se com a novetat, que en aquest últim cas no es tindran en compte les eliminacions i incorporacions que corresponguin per l'aplicació de la normativa comptable.
- S'elimina l'escala de gravamen reduïda que, fins al moment, venien aplicant aquestes entitats, tributant a partir d'ara al tipus general. No obstant això, per a l'exercici 2015, encara que el tipus general de l'Impost serà del 28%, per a les entitats de reduïda dimensió serà del 25% fins a una base imposable de 300.000 euros.
- S'introdueix com a novetat més significativa, un règim denominat "reserva d'anivellació de bases imposables negatives" que suposa una reducció de fins al 10% de la base imposable amb un límit màxim anual d'1 milió d'euros (o l'import que proporcionalment correspongui en cas que el període impositiu de l'entitat fos inferior a l'any). Aquest benefici fiscal té les següents característiques:
  - La reducció que es realitzi a la base imposable per aquest motiu s'haurà d'integrar a les bases imposables dels períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius a la finalització del període en què s'hagués fet la minoració, conforme l'entitat vagi obtenint BIN. L'import que no s'hagi integrat a la finalització d'aquest

termini per no haver-se generat BIN suficient, s'addicionarà a la base imposable del període corresponent a la conclusió del termini.

- S'haurà de dotar amb càrrec als beneficis de l'exercici en el qual es realitzi la minoració, una reserva per l'import de la minoració que serà indisponible durant el període de 5 anys anteriorment assenyalat. En cas de no poder-se dotar aquesta reserva, la minoració estarà condicionada al fet que la mateixa es doti amb càrrec als primers beneficis d'exercicis següents respecte dels quals resulti possible realitzar aquesta dotació.
- L'incompliment d'aquest requisit determinarà la integració a la base imposable de les quantitats que haguessin estat objecte de minoració, incrementades en un 5%.
- Les quantitats destinades a la dotació d'aquesta reserva no es poden aplicar simultàniament al compliment de la reserva de capitalització regulada també en la Nova Llei.

Per qualsevol dubte pot **adreçar-se a les nostres oficines on trobarà tot l'assessorament necessari.**

Recordi que totes les novetats normatives també estan publicades a la nostra web: [www.agroxarxa.com](http://www.agroxarxa.com)

Desembre, 2014