



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

# **El nuevo Impuesto sobre Sociedades y su repercusión en las PYMES**

Autora:

Virginia Izaguerri Cásedas

Director

Alberto Javier Angulo Cascán

Facultad de Ciencias Sociales y del Trabajo  
Universidad de Zaragoza

Noviembre 2015

## ÍNDICE

---

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>2</b>
<b>2. EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>4</b>
<b>2.1. MODIFICACIONES DE CONCEPTOS GENERALES .....</b>	<b>5</b>
2.1.1. El Contribuyente .....	5
2.1.2. Actividad económica y Entidad Patrimonial .....	5
2.1.3. Exención del Impuesto sobre Sociedades .....	7
<b>2.2. CAMBIOS EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>7</b>
2.2.1. Imputación Temporal de Ingresos y Gastos.....	8
2.2.2. Amortizaciones .....	10
2.2.3. Pérdida por deterioros. Correcciones de valor .....	14
2.2.4. Gastos no deducibles .....	14
2.2.5. Operaciones Vinculadas. ....	16
2.2.6. Reducción de la Base Imponible .....	19
2.2.7. Compensación de bases imponibles negativas .....	20
<b>2.3. DOBLE IMPOSICIÓN.....</b>	<b>20</b>
<b>2.4. DEDUCCIONES FISCALES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5. TIPOS IMPOSITIVOS.....</b>	<b>24</b>
<b>3. LAS NUEVAS REPERCUSIONES FISCALES PARA LAS PYMES .....</b>	<b>26</b>
<b>4. CONCLUSIONES.....</b>	<b>29</b>
<b>5. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>30</b>

## **1. INTRODUCCIÓN**

El Impuesto sobre Sociedades, tal y como lo conocemos en la actualidad, y según expone el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014)<sup>1</sup>, afirma que:

Es una de las figuras más importantes de cualquier sistema tributario moderno, no tanto por su importancia recaudatoria, que también puede ser elevada, como por su capacidad de control sobre los rendimientos que se generan en el ámbito societario y, sobre todo, por su influencia sobre las decisiones empresariales de inversión y de localización de la actividad de esas empresas (p.179).

Tras los grandes acontecimientos económicos sufridos a lo largo de éstos últimos años, en concreto la gran crisis económica internacional, donde se han elevado los déficits públicos de los países más desarrollados hasta índices inesperados, fue preciso empezar a plantearse por parte de éstos, no solo la introducción de medidas de contención del gasto público, sino también, y necesario tras la caída a partir del año 2007 de la economía, y como es en el caso de España, medidas de corrección de la legislación para la mejora de la relación de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre el PIB (IS/PIB), la cual desde éste periodo, sufrió una estrepitosa bajada a consecuencia de la crisis del 4,8% del PIB en 2007, a un 2,9% en 2008 (en relación al Impuesto sobre Sociedades, que es el tema a investigar y a considerar en este trabajo), según lo que establece *European Commission* (2011)<sup>2</sup>. Por lo que, viendo los resultados económicos que se estaban produciendo en éste periodo, había que realizar cambios normativos para reducir la incidencia de los años de baja recaudación.

La Comisión de Expertos, nombrado por Acuerdo del Gobierno español, el 5 de julio de 2013, que se nutre de profesionales económicos y tributarios de reconocido prestigio, y a cuyo frente se dispuso a Manuel Lagares Calvo, Subsecretario de Economía en el primer Gobierno democrático de España, fueron requeridos para realizar una serie de propuestas para la reforma de los principales impuestos, donde el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas materializaría en los Anteproyectos de Ley para la modificación de aquellos, y que con fecha de 20 de Junio de 2014, llegarían al Consejo de Ministros.

---

<sup>1</sup> Informe del Comité de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (Febrero de 2014) ABC.es. Madrid.

<sup>2</sup> Paredes G, R (2012) *Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis*. Crónica Tributaria. Universidad Complutense de Madrid, Madrid. p. 101.

Todo esto dio lugar a la Reforma Fiscal de la que es objeto este trabajo, y en concreto a uno de los cuatro Anteproyectos de Ley materializados, en particular el de la Reforma del Impuesto de Sociedades.

Los textos de los Anteproyectos fueron sometidos a estudio, y se estableció un dialogo con los agentes sociales para evaluar las medidas, y si fuera necesario efectuar rectificaciones en aquellas que fueran necesarias.

El 1 de Agosto de 2014, el Consejo de Ministros aprueba la Reforma dando continuidad a los Anteproyectos de Ley, para la modificación del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor añadido, pero no a la modificación parcial de la Ley General Tributaria.

El 28 de noviembre de 2014, fue publicado en el BOE la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, modificando el anterior Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto Sobre Sociedades, es considerado el pilar fundamental de la reforma fiscal, y por ello va a ser el objeto de análisis de éste trabajo. Pero no solo hay que analizar la nueva reforma a través de sus principales cambios articulares observando todas sus mejoras normativas, sino que también para comprenderla con la mayor exactitud posible, hay que examinarla a través del análisis de uno de los colectivos empresariales que representa el mayor tejido productivo español, las pequeñas y medianas empresas, y así ver, como se le aplica en mayor profundidad la nueva legislación a éste tipo de colectivo societario.

## **2. EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El Impuesto sobre Sociedades, según expone la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, se puede definir como *“el impuesto directo que grava generalmente el beneficio fiscal de las sociedades sometidas al mismo en el periodo de la imposición”*<sup>3</sup>.

El Impuesto sobre Sociedades, tal y como lo conocemos con sus características actuales, no surgirá hasta mediados del siglo XX. Pero en realidad, hasta bien adentrada la mitad de este siglo, el impuesto no se llevará a incorporar al sistema fiscal de numerosos países avanzados.

La figura legislativa del Impuesto sobre Sociedades que nos encontramos en la actualidad, procede de la reforma realizada a finales de año 1995<sup>4</sup>, sustituyendo a la anterior ley, la cual entro en vigor en los últimos días de 1978<sup>5</sup>. Ya en el año 2007<sup>6</sup>, la ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó la regulación del Impuesto sobre Sociedades, adaptándola a la legislación mercantil en materia contable, para su amortización internacional con base a la normativa de la Unión Europea. A raíz de esto, fue necesaria la adaptación del Plan General Contable, el cual sigue actualmente vigente desde entonces. Completó su actual figura aplicando a la base imponible un tipo de gravamen, practicando en la cuota resultante deducciones por doble imposición y bonificaciones, y existiendo numerosos incentivos fiscales y regímenes especiales.

Tras ésta breve introducción realizada para poder comprender de donde proviene el actual modelo del Impuesto de Sociedades (en adelante LIS), se comenzará a analizar los cambios normativos más importantes que ha sufrido tras esta reforma, haciendo un análisis ordenado de los artículos, en función de si han sufrido modificación en la actual ley, tanto en la creación y la modificación de conceptos, como en el cambio de las bases imponibles de LIS y demás repercusiones legislativas.

---

<sup>3</sup> Informe comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, 2014, p.179.

<sup>4</sup> Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

<sup>5</sup> Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>6</sup> Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea)

## **2.1. MODIFICACIONES DE CONCEPTOS GENERALES**

### **2.1.1. El Contribuyente**

El contribuyente, se puede definir como *“la persona que según la Ley, resulta obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias”* (Pla A. y Salvador C., 2015)<sup>7</sup>.

En la nueva normativa, se le da una nueva denominación al que antes era llamado sujeto pasivo, que tras la reforma, se comienza a denominar **contribuyente**, recayendo en él esta condición en los mismos sujetos establecidos en la anterior norma.

Ya en el Título III, en su artículo 7 de la LIS dedicado al Contribuyente (siempre y cuando tengan residencia en territorio español), menciona un nuevo cambio, donde que a partir del año 2016, también será considerado como contribuyente y por lo cual, tributará por el Impuesto sobre Sociedades las **Sociedades Civiles** que tengan objeto mercantil, en lugar de hacerlo en el régimen de atribución de rentas, como se realizaba anteriormente en la norma derogada.

### **2.1.2. Actividad económica y Entidad Patrimonial**

La nueva Ley del Impuesto Sobre Sociedades, nos define la **Actividad Económica** en su artículo 5 como *“(…) la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”*

Anteriormente en la antigua legislación, el concepto de actividad económica no estaba contemplado, por lo que para poder ponerle una definición, teníamos que acudir a la Ley del IRPF.

Para el caso de **arrendamiento de inmuebles**, según expone la Ley, constituirá actividad económica, siempre y cuando al menos una **persona esté empleada con un contrato laboral y a jornada completa**. Anteriormente, los requisitos de la anterior normativa no eran los mismos, bastaba con contar con una persona empleada y poseer un local exclusivo para la actividad.

La determinación de la existencia o no de actividad económica, contemplada en el 3º párrafo de éste apartado 5.1 de la LIS, expone que se deben tener en cuenta a todas las sociedades del grupo, según los criterios que se establecen en el Artículo 42 del Código de Comercio.

En el apartado 2 del Artículo 5 de la LIS, se incorpora un nuevo concepto, el de **Entidad Patrimonial**, y por lo tanto no realizaría Actividad Económica, entendiéndose como *“(…) aquella*

---

<sup>7</sup> Pla V, A y Salvador C, C (2015). *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General y empresas de reducida dimensión*. (10ª ed.). Valencia, España: Tirant Lo Blanch. p.45.

*en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, (...) a una actividad económica.”*

En un documento publicado por la Agencia Tributaria (Noviembre 2014)<sup>8</sup>, se explica que la entidad patrimonial “toma como punto de partida a las sociedades cuya **actividad principal** consiste en la **gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto” y por lo tanto, no realice una actividad económica

La determinación del valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica, se realizara a partir de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad, o en el caso de un grupo mercantil, de los balances consolidados, con independencia de la residencia y de las obligaciones de formular cuentas anuales consolidadas.

Esta nueva definición de Entidad Patrimonial es muy similar a la encontrada en la Ley del Impuesto de Patrimonio<sup>9</sup>, pero **restringe** la afección a las **actividades económicas de dinero o de derechos de crédito**, procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o valores que hayan realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores. A estos afectos, se les conoce como **patrimonio sobrevenido**, aquel que procede de beneficios recientes que están a la espera de ser reinvertidos.

Para la mejor comprensión de esta nueva definición, nos acogemos a un ejemplo en el documento publicado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (Enero2015)<sup>10</sup>

***Ejemplo: ¿Qué consecuencias tiene para una sociedad la patrimonialidad sobrevenida?***

*La consideración de una sociedad como entidad patrimonial significa que ésta no desarrolla una actividad económica y por tanto no le serán de aplicación determinados regímenes fiscales especiales, o bien dar un tratamiento fiscal más benevolente a determinado tipo de rentas. Así, a las entidades patrimoniales no les sería de aplicación las ventajas fiscales que ofrece el régimen de empresas de reducida dimensión aplicable a entidades con cifra de negocios en el año anterior inferior a 10 millones de euros. Tampoco se podrá aplicar el régimen de exención para evitar la*

---

<sup>8</sup> Agencia Tributaria (28 de noviembre de 2014). *Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*: Madrid: Autor. p.1.

<sup>9</sup> Ley 19/1911, de 6 de Junio, del Impuesto de Patrimonio.

<sup>10</sup> Asociación Española de Asesores Fiscales (Enero 2015). *Reforma Fiscal Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014 de 27 de Noviembre*. España: Autor. p.5.

*doble imposición del art. 21 LIS por las rentas derivadas de la transmisión de la participación que no se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación.*

También es preciso mencionar, que la nueva reforma del Impuesto sobre Sociedades, reduce a 2 años, la consideración afectos a actividades económicas cualesquiera elementos, hasta el importe de las reservas generadas por beneficios de actividades económicas, donde anteriormente con la Ley del Impuesto de Patrimonio anteriormente citada, el periodo a considerar era de 10 años.

### 2.1.3. Exención del Impuesto sobre Sociedades

La **exención del Impuesto sobre Sociedades** también ha sido modificada en esta nueva reforma en el Artículo 9, manteniendo toda la legislación como en la normativa anterior, a excepción de las legras g) y h) del apartado 1, donde también quedarán totalmente exentas del impuesto:

*“g) Las Agencias Estatales a que se refieren las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.*

*h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.”.*

## **2.2. CAMBIOS EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La Base Imponible, según establece al artículo 10 de la LIS, *“está constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”.*

Aunque como concepto la Base Imponible no haya sufrido modificación, si es preciso explicar en qué consiste ésta, para comprender los cambios que se han realizado a lo largo del texto normativo:

En general, y según expone en su libro Pla A. y Salvador C. (2015)<sup>11</sup>, la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, se determinará por **estimación directa** (LIS artículo 10.3), pero

---

<sup>11</sup> Pla y Salvador, op.Cit, p.69.



también pueden estar determinadas en **estimación objetiva**<sup>12</sup> (LIS artículo 10.4) para determinados sectores de la actividad o subsidiariamente en **estimación indirecta**, según lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en sus artículos 53 y 158.

Pero como se expresa en el anterior párrafo, la Base Imponible generalmente se realizará en estimación directa, donde éste procedimiento de estimación de la renta, parte del **Resultado Contable** de la empresa, obligando a realizar las correcciones que sean oportunas en dicho resultado, para aplicar los preceptos de la LIS.

Estas correcciones, son los llamados **Ajustes Extracontables**, que como el propio nombre indica son de naturaleza extracontable y es realizada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. La utilidad de estas es ajustar las diferencias entre los criterios contables (Resultado Contable) y la normativa fiscal (Base Imponible), practicando aumentos o disminuciones (Ajustes Extra contables positivos o negativos) del Resultado Contable, para la obtención de la Base Imponible

En algunas ocasiones, el gasto no será considerado deducible (no siendo deducible nunca), por lo que el Resultado Contable tendrá **carácter permanente**. Pero, también puede poseer un carácter **temporal**, y sucediendo esto cuando el gasto contabilizado no sea deducible en ese periodo (nos estaremos encontrando ante un Ajuste Extracontable positivo), pero si deducible en otro posterior, en el que en esta ocasión ese periodo no reflejaría ningún gasto contable (Ajuste Extracontable negativo por reinversión del Ajuste positivo inicial).

Una vez explicado todo lo anterior, siendo necesario para la comprensión de los siguientes puntos a tratar, ya nos adentramos a analizar los cambios en relación a la Base Imponible.

#### 2.2.1. Imputación Temporal de Ingresos y Gastos

Según Pla A. y Salvador C., (2015), *La Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades es el importe de la renta obtenida durante el período impositivo, calculada a partir de los ingresos imputables al mismo. Los criterios de **imputación temporal** sirven para determinar el momento*

---

<sup>12</sup> El régimen de estimación objetiva, de aplicación limitada a determinadas empresas navieras, ha sido introducida por la Ley 24/2001, art. 2.2, 2.47 y DT 14ª.

*concreto al que se asigna un ingreso o un gasto y, por lo tanto, el período impositivo en el que deben integrarse en la Base Imponible”<sup>13</sup>.*

Si comenzamos a analizar los cambios normativos, podemos observar, como se actualiza el **principio de devengo**<sup>14</sup>, de acuerdo con lo recogido en el Plan General Contable<sup>15</sup>, donde en el artículo 11.5 de la LIS, nos expresa que no se integrará en la base imponible la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

En relación a la modificación de los criterios contables, los registros en **Reservas**, ya sean cargos o abonos serán exigidos por el Plan General Contable, cuando se modifiquen los criterios de contabilidad, se integraran en la base imponible en el periodo impositivo en que se realicen. Para evitar la duplicidad, dichos registros se integran en la Base Imponible si ya han se ha realizado en algún periodo impositivo anterior o de acuerdo con los criterios contables anteriores, todo esto dispuesto en el artículo 11.3 2ª de la LIS.

Continuamos con otra modificación, anteriormente recogida en el antiguo texto refundido en el artículo 19.4, y en la actualidad tras la nueva reforma contemplado en el artículo 11.4 de la LIS. Según establece la Agencia Tributaria (2014)<sup>16</sup> y todo ello para poder solucionar problemas de interpretación que pueden surgir, en relación al caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, donde llegado el vencimiento de este plazo, no se realiza el pago. Por lo que tras la reforma, **las rentas se entenderán que han sido obtenidas a medida que sean exigibles los correspondientes cobros**, excepto que la entidad aplique el principio de devengo.

Asimismo, el apartado 5 del artículo 11 de la LIS, contempla expresamente (donde anteriormente se daba por algo evidente y no se recogía), que “(...) **no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles**”.

El siguiente artículo modificado en relación a la Imputación temporal y para concluir este apartado, es el artículo 11.9 de la LIS, y según establece la Agencia Tributaria<sup>17</sup> introduce un **diferimiento**<sup>18</sup> **en la integración en la base imponible de las rentas negativas** que pudieran generarse en la

---

<sup>13</sup> Pla y Salvador, op.Cit, p.84.

<sup>14</sup> El principio de devengo: los ingresos y gastos se contabilizan en el momento que se genera el derecho a percibirlos o la obligación de efectuarlos, independientemente de cuándo se produce el cobro o pago correspondiente.

<sup>15</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

<sup>16</sup> Agencia Tributaria, op.Cit, p.2.

<sup>17</sup> Agencia Tributaria, op.Cit, p.2.

<sup>18</sup> Diferimiento: Proceso por el cual los gastos deducibles e ingresos no imputables, es decir, que no son utilizados para reducir la base imponible en el año fiscal en que se incurren, son deducidos de las bases de los años siguientes.

transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, todo esto cuando la transmisión se realice en el ámbito de un grupo de sociedades.

Además, cuando se dan supuestos de **rentas negativas por transmisión de valores representativos** de la participación en capital o en fondos propios, recogidos en el artículo 11.10 de la LIS, y **generadas por la transmisión de un establecimiento permanente**, regulado en el artículo 11.11, se asegurará **neutralidad**, evitando así supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las que realmente se han obtenido en el seno del grupo mercantil, aclarando que la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un gravamen de al menos un 10%.

#### 2.2.2. Amortizaciones

Las amortizaciones, y según regula el artículo 12 apartado 1 de la LIS, *“serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”*.

En el artículo 12.1 a) de la LIS, se realiza la primera modificación significativa, ya que se realiza una gran **simplificación de las tablas de amortización**, reduciéndose su complejidad. Las amortizaciones anteriormente estaban reguladas reglamentariamente, ocupando en dicha norma 646 elementos según el tipo de inversión que se eligiera. Actualmente con la nueva reforma ésta tabla se ha simplificado pasando a recogerse en la LIS y, reduciéndose el número de elementos de 646 a 34.

Los nuevos porcentajes de amortización son de aplicación a partir del 1 de enero de 2015, recogándose en la DT 13<sup>a</sup>, los criterios de aplicación para elementos anteriores a 1 de enero de 2015. A continuación se muestra la nueva tabla de coeficiente de amortización recogida en la Ley:

	Tipo de elemento	Coef. lineal máx	Per.años máx.
	<b>Obra civil</b>		
1	Obra civil general.	2 %	100
2	Pavimentos.	6 %	34
3	Infraestructuras y obras mineras.	7 %	30
	<b>Centrales</b>		
4	Centrales hidráulicas.	2 %	100
5	Centrales nucleares.	3 %	60
6	Centrales de carbón.	4 %	50
7	Centrales renovables.	7 %	30
8	Otras centrales.	5 %	40
	<b>Edificios</b>		
9	Edificios industriales.	3 %	68
10	Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4 %	50
11	Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7 %	30
12	Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2 %	100
	<b>Instalaciones.</b>		
13	Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5 %	40
14	Cables.	7 %	30
15	Resto instalaciones.	10 %	20
16	Maquinaria.	12 %	18
17	Equipos médicos y asimilados.	15 %	14
	<b>Elementos de transporte</b>		
18	Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8 %	25
19	Buques, aeronaves.	10 %	20
20	Elementos de transporte interno.	10 %	20
21	Elementos de transporte externo.	16 %	14
22	Autocamiones.	20 %	10
	<b>Mobiliario y enseres</b>		
23	Mobiliario.	10 %	20
24	Lencería.	25 %	8
25	Cristalería.	50 %	4
26	Útiles y herramientas.	25 %	8
27	Moldes, matrices y modelos.	33 %	6
28	Otros enseres.	15 %	14
	<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
29	Equipos electrónicos.	20 %	10
30	Equipos para procesos de información.	25 %	8
31	Sistemas y programas informáticos.	33 %	6
32	Producciones cinematográficas,	33 %	6
33	Fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
34	Otros elementos.	10 %	20

Fuente: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, se sigue siendo **flexible a la hora de la elección del método de amortización**, ya que las tablas a las que nos referimos en esta ley, en el artículo 12. a), se están refiriendo a un método lineal. Se da la posibilidad, al que no posea un método de amortización lineal, a partir del 1 de enero de 2015, se pueda acoger a éste método en el resto de vida útil del elemento, dejando de aplicar el antiguo que poseía (el de porcentaje constante o números dígitos, artículos 12.1 b) y c) respectivamente).

El artículo 12.2 de la LIS, nos dice que “*el inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma*”, por tanto **se elimina el límite anual máximo fijado para la deducibilidad de la amortización** respecto al inmovilizado intangible con vida útil definida y todos sus requisitos a cumplir, por lo que se amortizará atendiendo a la duración de la misma.

Por otro lado, el artículo 12.3 de la LIS, introduce **un nuevo supuesto de libertad de amortización** para bienes de escaso valor, donde se establece hasta 300 € de valor unitario, con un máximo de 25.000€ anuales por ejercicio. En el anterior texto refundido esta norma solo se le aplicaba a empresas de reducida dimensión, con 601€ de valor unitario máximo, con un máximo de 12.020€ anuales por ejercicio.

#### Caso práctico real:

Puede suceder que la nueva tabla de amortización, establezca porcentajes y años de amortización diferentes al que aplica la entidad por las tablas vigentes anteriormente. A partir del 1 de enero de 2015, se aplica la amortización resultante de dividir el neto fiscal al inicio de ese periodo entre los años de vida útil que la reste al elemento según las nuevas tablas.

Neto Fiscal (€ que todavía quedan por amortizar)
<hr/>
Vida útil restante (años que quedan de amortización a fecha 1 de enero de 2015) según nuevas tablas

A continuación, se muestra un ejemplo de un caso real para entender esta modificación normativa de la amortización:

**EJEMPLO CAMBIO PORCENTAJE DE AMORTIZACIÓN:**

Autocamión no frigorífico adquirido el 1 de enero de 2012, a un precio de 50.000€.

La tabla de amortización para este elemento establecía un coeficiente máximo de 16% (6,25 años).

La tabla de amortización para este elemento a partir de 2015 establece un coeficiente de 20% (5años).

¿Cuál será el importe amortizable en los años siguientes?

AÑO	COEF. AMORT	AMORT. ANUAL	A. ACUMULADA	NETO FISCAL
<b>2012</b>	16%	8.000€	8.000€	42.000€
<b>2013</b>	16%	8.000€	16.000€	34.000€
<b>2014</b>	16%	8.000€	24.000€	26.000€
<b>2015</b>	20%	13.000€	37.000€	13.000€
<b>2016</b>	20%	13.000€	50.000€	0€

Fuente: Los nuevos Impuestos de 2015. PYMES y Autónomos. IVA y Sociedades (2015): Expansión.<sup>19</sup>

Explicación: En los tres primeros años de amortización (2010-2014) se amortiza al 16% del precio de adquisición (50.000x0.16), es decir, 8000€ cada año, donde su vida útil era de 6,25 años, pero tras la reforma de la ley, se realiza un cambio normativo en las tablas de amortización. Por tanto a partir del 1 de enero de 2015, se divide el neto fiscal (el precio de adquisición menos la amortización acumulada hasta 2014) entre los periodos de la nueva vida útil, 5 años:

$$\frac{26.000 \text{ neto fiscal a 01/01/2015}}{2 \text{ años (5 años según nueva ley - 3 ya amortizados)}}$$

El resultado son 13.000 euros para los dos años restantes de amortización. En el año 2015, es el resultado de aplicar la formula anterior, y en el 2016, es la amortización restante que queda por pagar en el último año de vida útil.

<sup>19</sup> Expansión (2015). *Los nuevos impuestos de 2015. PYMES y Autónomos. IVA y Sociedades*. p. 15.

### 2.2.3. Pérdida por deterioros. Correcciones de valor

Las pérdidas por deterioro están recogidas en el artículo 13.1 de la LIS, manteniéndose las mismas condiciones que en la anterior normativa, expresando que serán **deducibles las pérdidas por deterioro, cuando sea el momento de devengo de impuesto, mientras ocurran algunas de las siguientes circunstancias:**

- a) Antigüedad superior a 6 meses, desde vencimiento obligación.
- b) Que el deudor este declarado en concurso
- c) Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes
- d) Por reclamación judicial de la deuda o que éstas sean objeto de litigio judicial o procedimiento arbitral. Se mantiene deducción por pérdida de existencias.

Lo que realmente ha sufrido modificación y es expresado en la nueva ley, es que **no serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro**, manteniéndose la no deducibilidad ya introducida en 2013 en relación a **valores representativos de capital o fondos propios de entidades**, el artículo 13.2, establece como cambio, la **no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con excepción de las existencias y de créditos y partidas a cobrar.**

Se expresa como novedad, la no deducibilidad de las pérdidas de deterioros de valores representativos de deuda, como del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluso del fondo de comercio.

El artículo 13.3, de la LIS, también ha sufrido una modificación, en un supuesto especial de imputación de gasto, en la base imponible para los activos intangibles de la vida útil indefinida, incluso para fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Por otra parte, es importante mencionar que la nueva LIS, ha eliminado la deducibilidad de pérdidas por deterioros de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las productoras.

### 2.2.4. Gastos no deducibles

En el artículo 15 de la LIS, se encuentran los gastos no deducibles en el siguiente orden y según recoge la Ley y el documento de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Enero 2015)<sup>20</sup>:

---

<sup>20</sup> Asociación Española de Asesores Fiscales, op.Cit, p.14-16.

- **Retribuciones de Fondos Propios:** ni en la anterior reforma, ni en la LIS expresado en su artículo 15.a), las retribuciones de fondos propios serán deducibles, aunque en la nueva reforma, sí que añade que habrá que atender a dos modificaciones donde se mantiene la deducibilidad de la retribución a los fondos propios:
  - La primera consideración de retribución de fondos propios, es la correspondiente a **valores representativos del capital o fondos propios de entidades**, con independencia de la retribución a las acciones sin voto o acciones rescatables, donde éstas, en contabilidad, se consideran pasivos financieros. En relación a las participaciones preferentes, el tratamiento fiscal que les afecte será el de su tratamiento contable
  - La segunda, es la correspondiente a la **Retribución de préstamos participativos**, los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo<sup>21</sup>, con independencia del lugar de residencia y la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- **Donativos y libertades:** respecto a este punto, la LIS en su artículo 15 e), introduce las siguientes modificaciones no quedando comprendidos dentro de éste apartado los siguientes puntos:
  - **Los gastos de atención a clientes y proveedores:** para ésta categoría los gastos de atención al cliente o proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (Resultado del ejercicio) del periodo impositivo.
  - **Se admite la deducibilidad de las Retribuciones a Administradores:** no teniendo la consideración de libertad según expresa la ley “(...) *las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad*”.
- Asimismo, no serán deducibles los **gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**, según establece el artículo 15, f) de la LIS “f) *Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*”

---

<sup>21</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.



- En relación con los gastos producidos cuando una **relación laboral se extingue, ya sea común o especial, o de relación mercantil**, no será deducible aquello que exceda, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:
  - o 1 millón de €
  - o El importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o en su caso, en la normativa reguladora de ejecución de sentencias.
- **Norma sobre operaciones híbridas:** no se permite la deducción de **gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%** según establece el artículo 15 j) de la LIS.
- **Gastos financieros:** para concluir este apartado de gastos no deducibles, nos encontramos en el artículo 16.5 de la LIS y según expresa el documento de la Agencia Tributaria (Noviembre 2014)<sup>22</sup>, “*una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente la entidad adquirida se incorpora al grupo*” donde la actividad de la entidad adquirida en los 4 años posteriores, no soporte el gasto financiero que se derive de su adquisición. Pero esta limitación, no se aplicará cuando la deuda que se asocia a la adquisición de las participaciones, alcance un máximo del 70% y sea reducida al menos proporcionalmente durante el plazo de 8 años, hasta que se alcance un nivel del 30% sobre el precio de adquisición.

#### 2.2.5. Operaciones Vinculadas.

Las Operaciones Vinculadas, según establece La gran Enciclopedia de la Economía<sup>23</sup>, “*son operaciones que se llevan a cabo entre sociedades que pertenecen al mismo grupo o entre las que existan relaciones de dependencia entre sus accionistas o administradores, u operaciones entre una sociedad y cualquiera de sus accionistas o administradores, o sus familiares. Fiscalmente han de tratarse por su valor normal de mercado*”

---

<sup>22</sup> Agencia Tributaria, op.Cit, p.5.

<sup>23</sup> <http://www.economia48.com/spa/d/operaciones-vinculadas/operaciones-vinculadas.htm>

Tras ésta breve definición, para comprender en qué consisten las Operaciones Vinculadas recogidas expresamente en el artículo 18 de la LIS, se han introducido varias novedades significativas, según redacta el documento de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Enero 2015)<sup>24</sup>:

- **Obligaciones de documentación:** su contenido es simplificado y recogido en el artículo 18.3 de la LIS, para las entidades o grupos de entidades, con el importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de €, sin ser necesaria la relación con determinadas operaciones. Se eliminan supuestos de obligación documental para transmisión de negocios, valores e intangibles, eliminando también la excepción si se da el caso, de que el importe de la contraprestación de las operaciones cuya documentación exigía, no alcanzara los 250.000€.
- **Supuestos de Vinculación,** viniendo recogidas en el artículo 18.2, restringiéndose o suprimiéndose el perímetro de vinculación de los siguientes puntos:
  - Se restringe en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando en el 25% de participación (en la anterior normativa era el 5% o el 1% si se trataba para sociedades cotizadas)
  - Se suprime en relación a una sociedad y los socios partícipes cuando ambas pertenezcan a un grupo.
  - Se suprime la vinculación entre una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en este territorio. Pero si se mantiene la vinculación entre una entidad residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
  - Suprime la vinculación con respecto a la retribución recibida por los consejeros y administradores de sociedades por el ejercicio de sus funciones.
  - Se suprime la vinculación entre dos entidades que formen parte de un grupo que tribute por el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.
- **Respecto a la metodología de la valoración de las operaciones vinculadas:** se siguen mencionando los mismos cinco métodos de valoración que en la normativa anterior, pero en el artículo 18.4 de la LIS, **elimina la jerarquía de métodos para determinar el valor de mercado de éstas operaciones vinculadas**, donde se primaban los métodos directos o

---

<sup>24</sup> Asociación Española de Asesores Fiscales, op.Cit. p.17-19.

transaccionales sobre los basados en su resultados, donde se añade, con carácter subsidiario otro métodos y técnicas de valoración, siempre que se respete el principio de libre competencia.

- **Valoración de operaciones de sociedades profesionales:** contemplado y expuesto en el artículo 18.6 de la LIS, establece las reglas específicas de valoración para operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica, exigiendo el cumplimiento de los siguientes requisitos:
  - Que más del 75% de los ingresos que posee la entidad, procedan del ejercicio de las actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar la actividad
  - Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a 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 la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
  - Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socio-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
    - Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a+ la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
    - Que no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los trabajadores de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM.
- **Acuerdos previos de valoración:** respecto a esto, los contribuyentes que soliciten a la Administración Tributaria, el artículo 18.9, amplía la posibilidad de que sus efectos alcancen operaciones de periodos impositivos anteriores siempre no hubieran prescrito.
- **Tasación pericial contradictoria:** en el artículo 18.12 de la LIS, se excluye la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria, en el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas.

- **Modificación del régimen sancionador:** es el último de los puntos en que se ha visto modificadas las operaciones vinculadas, regulada en el artículo 18.13 de la LIS, donde se convierte en menos gravoso, y la estanqueidad de la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como es el supuesto del valor en aduana, recogido esto en el apartado 14 del artículo 18 de la LIS.

#### 2.2.6. Reducción de la Base Imponible

En relación a las reducciones de la Base Imponible, la nueva reforma del Impuesto Sobre sociedades, no aporta ninguna novedad relevante de necesaria mención en relación al artículo 23 de la LIS, sobre la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, y del artículo 24, que recoge la regulación de la obra beneficio-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias. Pero por otra parte, el artículo 25, si contempla una nueva modificación, introduciendo un nuevo concepto: la **Reserva de Capitalización**, la cual no existía en la normativa anteriormente derogada, y en mayor medida realizada, para paliar los efectos negativos para el contribuyente por la eliminación de deducciones como la de beneficios extraordinarios o por inversión de beneficios existentes.

La Reserva de Capitalización y según expone el manual “Los nuevos impuestos de 2015” (2015)<sup>25</sup>, es **una reducción de la base imponible**, que se le puede aplicar a **entidades** que tributen al tipo **general** (28% en 2015, 25% en 2016), a las que tributen por el tipo empresas de **nueva creación** (30%) o por el tipo de entidades **de crédito y de hidrocarburos** (30%). Estas podrán reducir su base imponible en un 10% acogéndose a la Reserva, siempre y cuando cumplan una serie de condiciones:

- El mantenimiento de fondos propios desde el cierre del periodo impositivo en el que se constituyó la reserva, en 5 años, excepto pérdidas contables en la entidad.
- Y en segundo lugar, porque se dote una reserva por el importe de la reducción, el cual deberá aparecer en el balance separado del resto y con título apropiado, y que será indisponible durante 5 años de plazo.

En cambio, en el caso de que se produjera una insuficiente base imponible para poder aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo, en que se haya generado esa reducción.

---

<sup>25</sup> Expansión, op. Cit. P.24-25.

### 2.2.7. Compensación de bases imponibles negativas

Se modifica con la nueva reforma la compensación de bases imponibles negativas (pérdidas), encontrándose en el Artículo 26 de la LIS, donde la aplicación de las **bases imponibles en un futuro no posee límite temporal**. Pero existe una limitación cuantitativa del 70% de la base imponible, antes de su compensación y, con un importe máximo de 1 millón de euros. Para empresas de nueva creación, el límite mencionado del 70% no resultará de aplicación, en los 3 primeros periodos impositivos que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

En el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, y con el objetivo de evitar la adquisición de entidades que no posean actividad con bases imponibles en negativo, este artículo establece medidas que impiden su aprovechamiento, en relación a la lucha contra el fraude fiscal. Además, la nueva reforma indica que no se podrán compensar las bases imponibles negativas, aparte de las recogidas en la anterior norma derogada en el artículo 25.2, cuando la entidad que se adquiriera se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias.

- No viniera realizando actividad económica alguna, dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
- Realizara una actividad económica en los siguientes 2 años a la adquisición, diferente o adicional a la que se realizaba previamente.
- Que se trate de una entidad patrimonial.

Por último, se crea un nuevo periodo de prescripción de 10 años para el derecho a comprobar las bases imponibles negativas por la Administración. Si el contribuyente acredita existencia y cuantía de la base negativa con la autoliquidación y con la contabilidad depositada en el Registro Mercantil, la Administración deberá admitir la compensación.

### 2.3. DOBLE IMPOSICIÓN

La Doble Imposición consiste, según La gran Enciclopedia de la Economía<sup>26</sup>, *“en la situación en la que la misma renta queda gravada dos veces por el mismo impuesto o por dos impuestos diferentes”* y por lo cual a través de los siguientes preceptos articulares modificados por la nueva reforma, se verá como se hace frente legislativamente para cesar la Doble Imposición, todo esto y apoyándonos para su interpretación en el documento de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Enero 2015)<sup>27</sup>:

---

<sup>26</sup> <http://www.economia48.com/spa/d/doble-imposicion/doble-imposicion.htm>.

<sup>27</sup> Asociación Española de Asesores Fiscales, op. Cit. P.25-31.

Las principales características de la nueva regulación y previstas en el artículo 21 de la LIS, incorpora un **régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional**. Este mecanismo está realizado para mejorar la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas. El régimen de exención en el tratamiento de plusvalías de **origen interno** (en territorio español) simplifica considerablemente la situación previa, ya que:

- El porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5% o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones €.

Si la actividad participada obtiene dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de capital o fondos propios de entidades en más del 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención de esas rentas requerirá que el contribuyente posea una participación indirecta en esas entidades, salvo que el contribuyente acredite que se han integrado ya previamente en la base imponible de la entidad, sin poseer derecho a la aplicación de un régimen de exención o deducción por doble imposición.

- Además, en el caso de participaciones de capital o fondos propios de entidades **no residentes** en territorio español, la entidad participada, que haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos un 10% en el ejercicio que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, entendiéndose como cumplido el requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.

Cuando se produzca el caso de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención requerirá que el requisito previsto en el apartado 21.1 b) se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

También se establece una regla de determinación para la aplicación del régimen de exención cuando se participe en una entidad que posea participaciones de otra de acuerdo con una regla proporcional

No se aplicara la exención, respecto al importe de dividendos o participaciones de beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Ya en el apartado 2 del artículo 21 de la LIS, se modifica el tratamiento de la **doble imposición en las operaciones de préstamos de valores** y se homogeneiza con otro tipo de contratos de efectos económicos similares, como operaciones de venta con pacto de recompra de acciones o *equity swap*, cuando el denominador común en ellas sea que el perceptor de los dividendos o participaciones en beneficios posee la obligación de devolverlos a su titular económico. Se regula expresamente que la exención se aplicara en caso de proceder, por el titular económico de los dividendos cuando no es coincidente con el titular.

De igual manera en el artículo 21.3 de la LIS, se fijan **reglas de determinación de la exención de manera proporcional para las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad:**

- En el caso de que los requisitos exigidos se hayan cumplido en algunos períodos impositivos, pero no en todos.
- Cuando se participe indirectamente en varias entidades respecto de las cuales, solo algunas de ellas cumplieran requisitos.

El artículo 21.5 de la LIS, recoge supuestos en los que **no** se aplicara la **exención derivada de transmisión de valores:**

- De participaciones en una entidad patrimonial
- De participaciones en una Agrupación de interés económico española o europea.
- En el caso de transmisión de participaciones en una entidad, donde al menos el 15% de sus rentas sean objeto de transparencia fiscal internacional

Por otro lado, en relación a **Deducciones para evitar la doble imposición**, los artículos de la LIS 31 y 32, están establecidos en los mismos términos que en anterior texto refundido derogado, con la diferencia que las **cantidades que no se deduzcan por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, eliminando el límite temporal de 10 años.**

## **2.4. DEDUCCIONES FISCALES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES**

Los Incentivos Fiscales, según establece La gran Enciclopedia de la Economía<sup>28</sup>, “*es el aliciente o estímulo en forma de reducciones o exenciones en el pago de ciertos tributos que se concede a los contribuyentes de dichos tributos para promover la realización de determinadas actividades consideradas de interés público por el Estado*”. A continuación, se expresarán la relación de deducciones fiscales que se poseen tras la nueva reforma para incentivar determinadas actividades, junto a su artículo normativo de la LIS:

- **Deducciones por creación de empleo**, recogidas en el artículo 37 y 38 de la Ley 27/2014:
  - Cuando se contrate a su primer trabajador a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, menor de 30 años, se deducirán de la cuota íntegra la cantidad de 3.000€.
  - Cuando se realicen contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, siempre y cuando estén en prestación contributiva de desempleo y la entidad posea una plantilla inferior a 50 trabajadores, se podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor del importe de la prestación de desempleo del trabajador que tuviera pendiente de percibir cuando se le contrata o el importe de doce mensualidades de prestación por desempleo que se le reconoció.
  - Cuando se produzca un incremento en el promedio de plantilla de trabajadores que posean una discapacidad con un grado entre un 35 al 65%, con contrato durante ese año y respecto a la plantilla media de trabajadores respecto del año anterior, se podrá deducir la entidad la cuota íntegra de 9.000€ por cada persona/año.
  - Y en igual medida que el apartado anterior, cuando el grado de discapacidad del trabajador contratado sea igual o superior al 65%, se deducirá de la cuota íntegra la cantidad de 12.000€ por cada persona/año.
- **Deducciones por Investigación y Desarrollo**: tras la modificación de la reforma, se modifica el concepto de investigación y desarrollo que a partir de los ejercicios iniciados a 1 de enero de 2015, además de todo lo que ya recogía la anterior normativa, englobará también la creación, combinación y configuración de software avanzados mediante

---

<sup>28</sup> <http://www.economia48.com/spa/d/incentivo-fiscal/incentivo-fiscal.htm>



“interfaces y aplicaciones” destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, todo esto recogido en el Artículo 35.

- **Deducciones por innovación tecnológica:** lo mismo que ocurre con la investigación y desarrollo sucede con el concepto de innovación, que también ahora incluirá proyectos de demostración inicial relacionados con la animación y los videojuegos. Se deducirá el 12% de los gastos efectuados en ese período impositivo.
- **Deducciones de producciones cinematográficas, televisivas y de espectáculos en vivo,** recogido por el Artículo 36 de la Ley, se observa una mejora para el primer millón de euros de base a un porcentaje de deducción del 20%, y para el exceso un porcentaje del 18%, siempre y cuando limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros. El 50% de la base de deducción se tiene que corresponder con gastos realizados en territorio español y limitándose el importe de la deducción, con el resto de ayudas al 50% del coste de producción.

Algunas de las deducciones que existían hasta ahora se suprimen con esta nueva legislación de la LIS, como es el caso de las deducciones por inversiones medioambientales, la deducción de reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción por gastos de formación profesional y por último las deducciones para el fomento de las TICS.

## **2.5. TIPOS IMPOSITIVOS**

Con la nueva reforma, una de las más importantes modificaciones de la nueva LIS es el cambio los tipos de gravamen, a través del Artículo 29 de la LIS, donde los tipos impositivos serán los que se apliquen sobre la base imponible.

El primer cambio de reducción de tipo de gravamen es el general, donde pasa de un 30% al 28% en 2015 y al 25% en 2016. Respecto a las entidades de nueva creación, el tipo se mantiene en el 15% para el primer año en que se obtenga base imponible positiva y el siguiente, sin que se le aplique este tipo reducido a entidades patrimoniales.

Otra de las disminuciones consiste en equiparar el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, para que se pueda producir un crecimiento empresarial de las PYMES. Este tema se tratará en el punto 3 de este trabajo.

El tipo para las entidades de crédito se mantiene al 30%, igual que para entidades de exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

El resto de entidades no mencionadas también sufren algún tipo de modificación, y muchas otras mantienen sus porcentajes como en la anterior norma.

A continuación se adjunta la tabla de los nuevos tipos de gravámenes que la LIS, recoge en su artículo 29:

	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Tipo General</b>	30%	28%	25%
<b>Entidades dedicadas a exploración investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos</b>	35%	33%	30%
<b>Entidades de crédito</b>	30%	30%	30%
<b>Entidades de nueva creación (primer periodo con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más.</b>	15-20%	15%	15%
<b>Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones de €, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y mas</b>	20-25%	25%	25%
<b>Empresas de Reducida Dimensión (cifra de negocio inferior a 10 millones de euros) hasta 300.000€ y mas</b>	25-30%	25%	25%
<b>Entidades parcialmente exentas</b>	25%	25%	25%
<b>Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49*2002</b>	10%	10%	10%
<b>Comunidades titulares de montes vecinales en mano común</b>	25%	28%	25%
<b>Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos</b>	25-30%	25-30%	25-30%
<b>Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos</b>	20-30%	20-25%	20-25%
<b>SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario</b>	1%	1%	1%
<b>Fondos de pensiones</b>	0%	0%	0%

Fuente: elaboración propia

### **3. LAS NUEVAS REPERCUSIONES FISCALES PARA LAS PYMES**

La Pequeña y Mediana Empresa, representa el 95% del tejido productivo español según el artículo de Said L. (Septiembre 2014)<sup>29</sup>, por ese motivo las PYMES han sido elegidas para el objeto de estudio de este trabajo, analizando los cambios más significativos que se han producido especialmente en ellas, por lo que a partir del 1 de enero de 2015 estarán sujetas, tras la aprobación de la nueva reforma fiscal del Impuesto Sobre Sociedades 27/2014 de 27 de noviembre, introduciéndose la normativa de forma paulatina a lo largo de los años 2015 y 2016.

Aunque ésta nueva ley no viene a tributar un régimen específico para las PYMES, si es verdad, que sus modificaciones se encuentran dispersas a lo largo de todo el texto normativo.

Como podemos observar, España se caracteriza por la posesión de empresas de dimensiones reducidas, por lo que en principio, se pensó en algunas medidas expresadas por la nueva ley con el objetivo de acercar los tipos impositivos de los regímenes generales, (los cuales son aplicables para empresas de mayor tamaño), a los de las pequeñas y medianas empresas.

Por lo que rebajar y acercar los tipos impositivos entre éstos dos tipos de sociedades, tiene el objetivo de que todas aquellas medianas empresas que no se aventuren a dar el salto a configurar empresa de mayor tamaño, gravadas por el régimen general, no les suponga una gran carga impositiva el cambio de régimen por aumentar el tamaño empresarial. Reduciendo el tipo impositivo del régimen general aproximándolas al de las de reducida dimensión, se piensa que los empresarios tendrían menos dificultades para cambiar de régimen, lo cual sería beneficioso para España, ya que seríamos más competitivos, por la posesión de empresas de mayor tamaño.

Pero hasta ahora, observamos que las PYMES, no han sufrido ninguna mejora importante en relación al tipo impositivo, en esta nueva ley se expresa que el tipo de gravamen será únicamente del 25% (en el anterior texto refundido el 25% solamente se aplicaba a los primeros 300.000€, con un volumen de ventas inferior a 10 millones de euros).

Pero existe especialmente para las PYMES, una reducción del tipo de gravamen que podría llegar hasta un 20,25%, todo ello mediante la aplicación de las reservas de capitalización y nivelación, donde a continuación se explica todo el proceso para acogerse a ellas.

---

<sup>29</sup> Said, Laura (Noviembre 2014). *Nuevo Marco Fiscal para las PYMES*. *Expansion.com*. obtenido de: <http://www.expansion.com/2014/09/01/pymes/1409585835.html>

La reserva de capitalización, permite reservar el 10% de los beneficios quedando exento de tributación, sin la necesidad de que la empresa tenga que reinvertir en activos. La modalidad es válida para todas las empresas independientemente de su tamaño, pero otorgan a las PYMES la posibilidad de disfrutar una reducción del 10% de la base imponible por el aumento de fondos propios, la cual sustituye la deducción derogada por reinversión de beneficios.

Se trata de una medida que pretende potenciar la capitalización empresarial (inyecciones monetarias) mediante el incremento del patrimonio neto (reservas o capital social), según expone Pla, A. y Salvador, C. (2015)<sup>30</sup>. Consiste en la no tributación de una parte del beneficio que se destinará a la constitución de una reserva indisponible (aportaciones monetarias que solo pueden ser reinvertidas en la propia empresa), sin que establezca requisito alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. De hecho, sustituye a las deducciones por inversión y por reinversión.

La reserva de Nivelación, está comprendida solo para PYMES, cuando esos beneficios no repartidos se reinviertan en recursos propios de la empresa. Por lo que Hacienda permitirá una deducción extra ya que estos fondos deberían tributar por 5 años. Con el objetivo de compensar pérdidas, esta reserva permite una deducción de la Base Imponible en un 10%. En esta ocasión, Pla, A. y Salvador, C. (2015)<sup>31</sup>, también nos expone que esta reserva es una medida incentivadora, ya que permite reducir la tributación del ejercicio a cuenta de las posibles bases negativas que se generen en un futuro o bien, si la base negativa no se ha producido, esta se sigue acumulando en la reserva indisponible.

Por lo que aplicándole a las PYMES, solo la reserva de nivelación (con un límite de hasta 1 millón de euros), alcanzarían un tipo de un 22,5%, y si ya se combinase con la reserva de capitalización, el tipo se quedaría en un 20,25%.

El impacto real de la reforma a las PYMES, y tras explicar el posible acogimiento a estas reservas, les permitirán a las que no puedan obtener una financiación externa, acceder a una forma propia de autofinanciación exenta de impuestos.

Lo que sí ha tenido de positivo la reforma, es que al eliminar deducciones, estas se acercan cada vez mas a lo que se liquida por el impuesto (Cuota diferencial se aproxima a la cuota íntegra). El tipo efectivo según la Agencia Tributaria del conjunto de las empresas se sitúa en un 19.3%, aunque para grandes compañías está rondando el 4%.

---

<sup>30</sup> Pla y Salvador, op. Cit, p.294

<sup>31</sup> Ibid, p. 295.

¿Por qué sucede esto? ocurre, porque las grandes multinacionales utilizaban este recurso como habitual para bajar su carga impositiva, por eso las PYMES pagan más, ya que no pueden acceder a todo ese tipo de deducciones fiscales. Con la nueva reforma muchas de ellas se han visto derogadas, por lo que cada vez el tipo nominal de las empresas (en mayor parte las multinacionales) estará más cerca al efectivo.

#### **4. CONCLUSIONES**

Tras la reforma del anterior texto refundido, a la nueva Ley del Impuesto de Sociedades 27/2014, de 7 de noviembre, y a grandes rasgos, hemos observado un gran cambio articular respecto a la anterior. Las nuevas denominaciones en conceptos como es el caso de Contribuyente, el cual, antes se denominaba como Sujeto Pasivo, y como por ejemplo los de Reserva de Nivelación y Capitalización, el legislador facilita la comprensión de ésta ley, en sus nuevas modificaciones.

Ahora, el fraude fiscal, es más perseguido y limitado, ya que se han redactado nuevos artículos corrigiendo algunas lagunas legales, que permitían a según qué empresas deducirse un tanto por ciento sobre la base imponible.

El cambio de tipos impositivos, intentará buscar acercar a ciertos colectivos de empresas a cambiar su régimen, para poder crecer en el futuro y así, mejorar la economía de nuestro país, y hacernos más competitivos e importantes.

Todos estas reformas tan representativas, supondrán un gran cambio en la fiscalidad de las empresas Españolas, por lo que habrá que seguir muy de cerca, como se va produciendo y aplicando a lo largo del tiempo esta nueva Ley, comprobando su efectividad y por lo tanto, si se está consiguiendo el fin que tiene todo impuesto, que las recaudaciones sean las esperadas para poder llevar a cabo la sustento económico del país.

## **5. BIBLIOGRAFÍA.**

### **MANUALES:**

- Pla V.A. y Salvador C, C. (2015) *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General y empresas de Reducida dimensión*. (10ª ed.). Valencia, España: Tirant Lo Blanch.
- Expansión (2015). *Los nuevos Impuestos de 2015. PYMES y Autónomos. IVA Y Sociedades*: Autor.

### **DOCUMENTOS**

- Paredes G, R (2012) Reflexiones sobre. la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis. *Crónica Tributaria*. Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- Asociación Española de Asesores Fiscales (Enero 2015). *Reforma Fiscal Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014 de 27 de noviembre*. España, Autor
- Agencia Tributaria. *Principales Novedades Tributarias Introducidas por la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)*. Madrid: Autor.
- *Informe Comité de Expertos para la reforma del Sistema Tributario* (Febrero 2014). Madrid: Autor.

### **ARTÍCULOS PERIODÍSTICOS:**

- Said, L. (Noviembre de 2014). *Nuevo Marco Fiscal para las PYMES*. Expansión.com, obtenido de <http://www.expansion.com/2014/09/01/pymes/1409585835.html>

### **LEGISLACIÓN:**

- Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.
- Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea).
- Real Decreto Legislativo 4/2004. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.