

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RECOMENDACIONES 2015



(Diciembre 2015)

Fecha: 07/12/2015

NOTAS DEL REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES (REAF)

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014 de 27 de noviembre, LIS), se aplica a períodos impositivos que se hayan iniciado a partir del 1/01/2015, por lo que se hace necesario realizar para cada sociedad/grupo de sociedades, un repaso individual de todos los hechos, circunstancias y operaciones que hayan afectado a la vida económico-financiera de la entidad, valorando si es necesario tomar alguna decisión antes de la finalización del ejercicio fiscal.

El Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), ha elaborado un documento que repasa algunas de las circunstancias que pueden afectar al contribuyente, y que no deben perderse de vista a la hora de controlar el cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades. Ponemos a su disposición este documento, que está siendo objeto de divulgación general en la prensa económica, esperando que su lectura sea de utilidad.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#/Impuesto sobre Sociedades>.

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español/Universidad Autónoma de Madrid)

IS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

-  **41.** Si una entidad realiza la actividad de alquiler de inmuebles, la misma se calificará como actividad económica y, entre otras cosas, podrá evitar que se considere como entidad patrimonial, si cuenta con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y carga de trabajo suficiente. Además, si se trata de un grupo del artículo 42 del Código de Comercio (C. de C.), la titularidad de los inmuebles puede tenerla una empresa del grupo y el empleado otra.
-  **42.** Si una entidad se califica como patrimonial –lo cual sucede si en la media de los cuatro trimestres del ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2015, más del 50% de su activo está constituido por valores o por elementos no afectos– puede acarrear algún problema como no poder aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión o que, al transmitir sus participaciones, no quede exenta la parte de la renta que se corresponda con las plusvalías tácitas generadas durante la tenencia de la participación.
-  **43.** A una entidad cuyo objeto es la prestación de servicios, ya en ejercicios iniciados en 2015, sin duda alguna, se le puede aplicar la regla de imputación de operaciones a plazo. Conviene tener en cuenta que esto supone integrar, cuando sea exigible cada plazo, el beneficio que le reporta a la empresa la prestación de ese servicio, esto es, el diferencial del ingreso menos los gastos, no solo el ingreso.
-  **44.** No se puede perder de vista que, aunque la regla ha cambiado y la renta correspondiente a cada plazo se ha de imputar cuando el plazo es exigible, y no cuando se cobre como antes, sin embargo esto solo es aplicable para operaciones realizadas en periodos iniciados a partir de 1 de enero de este año, y no para las efectuadas antes, aunque los plazos venzan en 2015 o después.
-  **45.** Si en una operación realizada en 2015 ya se hizo exigible algún plazo, pero no se ha cobrado, se debe de tener en cuenta que hay que integrar la renta, aunque si al final del ejercicio hubieran transcurrido 6 meses desde la exigibilidad se podrá deducir el deterioro del crédito.

15

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES



46. En todo caso, si la empresa está pensando en realizar una operación con precio aplazado, lo cual puede ser interesante desde el punto de vista fiscal, debe tener buen cuidado de que esto se pueda probar y que en el contrato se especifique cuándo vencen los plazos, porque, en caso contrario, podría entenderse que no es una operación de esta naturaleza, sino que, simplemente, se han producido retrasos en el cobro.



47. En caso de que una entidad tenga en su activo un elemento, por ejemplo del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, adquirido a una empresa del grupo mercantil, la cual lo deterioró y dedujo dicho deterioro –lo que hasta 2015 era posible– debe tener la cautela de vigilar si ha revertido dicho deterioro porque, en ese caso, la entidad adquirente deberá hacer un ajuste positivo al resultado contable en este ejercicio.



48. A la hora de transmitir bienes o derechos con pérdidas, será más interesante hacerlo a empresas ajenas al grupo del artículo 42 del C. de C. que a empresas del grupo porque, en el primer caso, no se podrá computar la pérdida hasta que dichos elementos salgan del grupo o, si fueran amortizables, la pérdida solo podrá irse integrando en la misma medida en que son amortizados por la adquirente.



49. Si una entidad piensa transmitir algún elemento de su activo y va a obtener una renta por ello, le convendrá más hacerlo con bienes inmuebles adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, en cuyo caso reducirá la renta en un 50%.



50. Los contribuyentes de este impuesto que se encuentren en concurso y que hayan aprobado un convenio, no deben olvidar la norma especial de imputación de los ingresos por quitas y esperas, que se realiza en proporción al devengo de los gastos financieros de la nueva deuda surgida después de la aprobación del convenio.

IS
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

51. Cuando una entidad vaya a adquirir participaciones en una empresa radicada en nuestro país, le interesa considerar la conveniencia de alcanzar un porcentaje de participación de, al menos, el 5%, lo cual no será necesario si el precio de adquisición de esa cartera es de 20 millones de euros o superior, para que los dividendos que le reparta esa filial o la renta obtenida si se transmiten los títulos queden exentos. Para ello asimismo es necesario que se haya mantenido la participación al menos un año.



52. Debido a lo anterior es muy importante que la entidad, cuando haya recibido un dividendo de una filial con la participación significativa requerida, sin haber completado el mantenimiento de la misma de un año, intente completarlo *a posteriori* ya que, en caso contrario, no podrá corregir la doble imposición. Asimismo, si piensa transmitir una participación del 5% en una entidad y no ha transcurrido un año desde que la adquirió, le conviene valorar la posibilidad de esperar a efectuar la venta una vez transcurrido dicho plazo.



53. Si una entidad piensa establecerse en el extranjero a través de una filial, entre las distintas variables a tener en cuenta debería barajar la de hacerlo en un país con convenio o, por lo menos, con un tipo nominal por impuesto análogo al nuestro del 10%. Si así fuera, se asegurará la exención de los dividendos repatriados y de las rentas obtenidas en la transmisión de las participaciones de la misma.



54. Si una entidad tiene en su activo participaciones en otra residente adquiridas en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2015, los dividendos que cobre de la misma, en principio, gozarán de exención pero, si lo que se le reparte son reservas o plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de las participaciones, se le aplicará un régimen transitorio especial: el dividendo no será renta para la entidad, su importe disminuirá el valor de adquisición de las participaciones y, además, si prueba que un importe equivalente al dividendo se ha integrado en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF de los sucesivos tenedores de las participaciones con motivo de las transmisiones de las mismas, tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición existente antes de la reforma y al 100%. Naturalmente, esta deducción tiene determinadas cortapisas en caso de que la tributación en sede de los transmitentes no haya sido plena.

15

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

55. Como antes de la reforma, si se remunera el cargo de administrador en una entidad habrá que tener cuidado de que esté prevista dicha remuneración estatutariamente porque, en caso contrario, las retribuciones pagadas no serán deducibles. Ahora bien, la nueva ley del impuesto por lo menos sí considera deducibles las retribuciones pagadas a administradores por un cargo de alta dirección, si bien no debemos olvidar que la ley de sociedades de capital también exige determinados requisitos mercantiles en este caso.



56. Es básico que a fin de año una entidad revise las operaciones vinculadas realizadas en el período impositivo. En 2015 la norma se ha dulcificado en el sentido, por ejemplo, de que la vinculación socio-sociedad se establece solo a partir de un 25% de participación (antes 5%) y de que la documentación para la mayor parte de entidades (las que tienen ellas por sí mismas o el grupo mercantil en el que se encuadren menos de 45 millones de importe neto de la cifra de negocios –INCN–) se simplifica mucho. No obstante, sí que es importante, en caso de que haya que documentar una operación, ir reuniendo lo necesario.



57. Si con una persona o entidad se realizan operaciones que podríamos denominar especiales, como las que realizan con socios que determinan el rendimiento de actividades económicas en módulos con su sociedad, transmisión de participaciones, transmisiones de inmuebles o intangibles, por ejemplo, conviene intentar no llegar a un importe conjunto anual de contraprestaciones de 250.000 euros con la misma persona o entidad para no tener que documentar, y en este caso de manera completa, las mismas.



58. Es importante, antes de cerrar el ejercicio, chequear si hay que periodificar ingresos o gastos o si existen errores de imputación. En caso de gastos devengados en ejercicios anteriores y contabilizados en 2015, podremos deducirlos en este ejercicio, pero ello solo es posible si con esta errónea imputación no perjudicamos a la Hacienda Pública, para lo que debemos tener en cuenta también la prescripción. En definitiva, si el ejercicio al que corresponde el gasto no está prescrito en 2015.

IS
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

-  **59.** En caso de que a una entidad se le haya otorgado un préstamo participativo por otra empresa del grupo mercantil, habrá que distinguir si eso ha sucedido antes o después del 20 de junio de 2014. En el primer caso no tendremos problema para deducir los intereses pagados por dicho préstamo pero, en el segundo, dichos intereses no serán deducibles, si bien la entidad prestamista podrá dejarlos exentos como si fueran unos dividendos.
-  **60.** Cuando una entidad vaya a realizar gastos por atenciones a clientes o proveedores de aquí a fin de año, le conviene tener en cuenta que la deducibilidad de los mismos está limitada al 1% del INCN del ejercicio.
-  **61.** Cuando una entidad establezca los blindajes de sus empleados altamente cualificados o de sus directivos, debe tener en cuenta que la deducción de las indemnizaciones por despido o cese está limitada al mayor de dos importes: un millón o la indemnización laboral exenta.
-  **62.** Si una entidad va a adquirir participaciones a otra del grupo del artículo 42 del C. de C., será preferible que acuda a financiación ajena al grupo porque, si obtiene el préstamo de otra del grupo, no serán deducibles los gastos financieros que se devenguen con motivo de esa operación.
-  **63.** Aunque una entidad pueda conseguir fácilmente préstamos, le conviene tener en cuenta los problemas del sobreendeudamiento, porque la deducibilidad de los gastos financieros es el menor de los siguientes importes, un millón de euros o el 30% el beneficio operativo. Si se trata de un grupo mercantil, estas magnitudes se medirán a nivel de grupo.
-  **64.** En este primer año de aplicación de la reforma, una entidad está obligada a revisar las amortizaciones que viene practicando. Por ejemplo, si amortiza linealmente al máximo que le permiten las tablas fiscales, la amortización de 2015 será el neto contable de cada elemento al inicio del ejercicio dividido entre la vida útil resultante del nuevo coeficiente máximo de amortización. En cambio, si está aplicando la amortización decreciente por dígitos o por porcentaje constante, puede decidir seguir amortizando como lo venía haciendo o amortizar lo que resulte de dividir el neto contable entre el resto de vida útil que resulte de la nueva tabla.

IS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES



65. Una entidad que no fuera empresa de reducida dimensión, en 2013 y 2014 tuvo que limitar la amortización contable fiscalmente deducible al 70% de su importe y ese déficit de gasto fiscal lo empieza a recuperar en 2015. Para ello puede optar, elemento a elemento, entre hacerlo en lo que reste de vida útil según la nueva tabla o en 10 años. A la hora de declarar, no le conviene olvidar que, como tributará en 2015 al 28%, podrá aplicar una deducción en cuota del 2% de la recuperación de esta amortización en el ejercicio. En 2016 y siguientes la deducción será del 5%.



66. Aquella entidad que hubiera actualizado balances en 2013, es en 2015 cuando puede empezar a amortizar los elementos actualizados por el nuevo valor. Como también la rebaja en el tipo impositivo ha defraudado sus expectativas de recuperación del coste del gravamen de actualización que pagó en su día, para evitar esto se le da derecho a deducir un 2% de la amortización del incremento de valor de cada elemento en 2015 y un 5% en 2016 y siguientes.



67. Todavía en 2015 hay que recordar que, aunque no se amortizan contablemente los intangibles de vida útil indefinida, la norma tributaria permite realizar un ajuste negativo al resultado contable del 1% del valor de adquisición del fondo de comercio y del 2% en el caso de otros intangibles de vida útil indefinida. Adelantamos que este panorama vuelve a cambiar en ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 porque la norma contable obligará a amortizarlos en 10 años, y la ley del impuesto prevé un gasto deducible máximo por este concepto del 5% anual.



68. Cuando una entidad cierra el ejercicio es muy aconsejable que revise los créditos para dotar contablemente, en su caso, el correspondiente deterioro y, una vez hecho lo anterior, analizar qué importe del mismo es deducible fiscalmente. En 2015 esto último cambia en el sentido de que ya se podrán deducir deterioros de créditos con vinculadas si el deudor está en concurso y se ha abierto la fase de liquidación. Si el deudor es un ente público, y se prevé que no pagará en un plazo razonable, lo recomendable es iniciar un procedimiento arbitral o judicial sobre la existencia o cuantía del crédito y, si es así, podremos deducir el deterioro correspondiente.

IS
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

-  **69.** Si una entidad va a incrementar sus fondos propios en 2015, en los términos establecidos por la ley del impuesto, con respecto a los de 2014, es conveniente que analice si le conviene dotar la reserva de capitalización y así reducir su base imponible del período hasta un máximo del 10% del incremento de dichos fondos con el límite del 10% de la base imponible del ejercicio previa a la reducción. En este análisis parece importante tener en cuenta que la reducción le compromete a dotar una reserva indisponible y a mantener los fondos propios existentes a finales del ejercicio durante otros cinco, lo cual puede ser no deseable para los socios de entidades que tuvieran importantes reservas acumuladas. Una solución podría ser renunciar a la reducción en 2015 y repartir las reservas en este período, quedando en disposición de aplicar el incentivo en 2016 y siguientes.
-  **70.** En caso de una entidad que todavía no tenga dotada la reserva legal por el 20% del capital, desde el punto de vista de maximizar la reducción por reserva de capitalización le va a convenir destinar a reserva legal solo el mínimo obligatorio que establece la normativa mercantil.
-  **71.** Como ya no existe un número máximo de años para compensar las bases negativas, en una entidad de nueva creación que al principio tenga pérdidas, será preferible aplazar dicha compensación al tercer ejercicio con resultados positivos para poder aprovechar, en los dos primeros, el tipo especial del 15%.
-  **72.** Cualquier entidad que genere en 2015, o haya generado en ejercicios anteriores, bases negativas debe estar preparada para una comprobación plena de la misma en un período de prescripción ampliado de 10 años. Aunque hubiera transcurrido sin interrupciones dicho plazo, si quedan bases imponibles por compensar en períodos no prescritos, para que no se cuestione dicha compensación será necesario que la entidad conserve la autoliquidación en la que se generó la base imponible, la contabilidad y que se hayan depositado en el Registro Mercantil las Cuentas Anuales. Lo mismo se puede decir de las deducciones en cuota pendientes de aplicar.

IS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES



73. Como en 2015 el tipo general es el 28% y en 2016 y siguientes será el 25%, es más interesante agotar la posibilidad de compensar las bases negativas en 2015. Esta rebaja de tipos prevista en la ley también hace que sea recomendable diferir, dentro de lo posible, todo tipo de rentas a 2016.



74. Si una entidad considerada empresa de reducida dimensión obtuvo beneficios en 2014, acogidos a la deducción por inversión de beneficios y no invirtió en activos aptos para dicha deducción en aquel ejercicio, todavía puede hacerlo en lo que resta de 2015 y podrá aplicar este incentivo que desaparece del impuesto (deducción en cuota del 10% o del 5% de los beneficios invertidos).



75. Si en 2012, 2013 ó 2014 una entidad ha integrado en su base imponible rentas originadas por la transmisión de determinadas participaciones, activo material, intangible o inversiones inmobiliarias, como sabemos dispone de un plazo de 3 años para invertir en activos del mismo tipo y, por ello, deducir en cuota, en general, el 12% de la renta integrada. Por lo tanto, estando en ese caso conviene valorar la conveniencia de materializar la inversión antes de que termine el ejercicio y rebajar la cuota a pagar.



76. Si una entidad generó el derecho a deducir por I+D+i en 2014 y, por insuficiencia de cuota, no pudo aplicar toda la deducción, en 2015 podrá deducir lo que reste sin límite en la cuota o incluso pedir a la Administración que le abone el saldo no deducido, pero renunciando a un 20% del mismo. Dicha opción podrá ejercitarla al declarar el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2015.



77. La recomendación respecto a la reserva de nivelación es que dotándola se puede ahorrar impuesto ahora y aplicar la reserva en caso de pérdidas en los 5 ejercicios siguientes y, si éstas no se produjeran, se convertirá en un diferimiento del impuesto de 2015 a 2020. Además, en 2015 esto será aún más interesante porque el ahorro, a partir de bases imponibles superiores a 300.000 euros, se cuantifica en un 28% de la reducción, mientras que la integración en 2020 será al 25%.

IS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

-  **78.** A una entidad de reducida dimensión que vaya a incrementar su plantilla en 2015 con respecto a la de 2014, le puede convenir invertir en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias afectos, para conseguir libertad de amortización de los mismos, a razón de 120.000 euros/año por cada persona que haya incrementado la plantilla en el ejercicio.
-  **79.** Si una entidad ha realizado alguna operación de reestructuración en el ejercicio no se le puede olvidar comunicarlo a la Administración, cualquiera que sea su decisión respecto a aplicar o no el régimen fiscal especial. Si no lo hiciera, puede ser sancionada con multa de 10.000 euros por cada operación no informada.
-  **80.** Como se ha modificado el perímetro de aplicación del régimen especial de los grupos fiscales, en caso de entidades dependientes que no formaban parte de uno y, por la reforma, puedan pasar a integrarse, la opción y comunicación deberán efectuarla dentro del período impositivo iniciado en 2015, que es cuando se integran en la consolidación. También pueden optar a formar grupo aquellas entidades, por ejemplo las residentes en España y dependientes de una no residente, comunicándolo durante el ejercicio iniciado en 2015.