



GESTORIA CASTELLS

C. Francesc Xavier de Bolòs, 20
17800 Olot (Girona)
Telèfon 972 260 174
Fax 972 267 504
administracio@gestoriacastells.com
www.gestoriacastells.com

13/2014

18 DESEMBRE 2014

S'HA PUBLICAT AL BOE LA REFORMA FISCAL: SOCIETATS

Al BOE del dia 28-11-2014, s'han publicat els textos legals de la reforma fiscal que afecten principalment a l'IRPF i a l'impost sobre la renda de no residents, a l'impost sobre societats, a l'IVA, al règim econòmic fiscal de Canàries (IGIC) i a la llei per la qual s'estableixen determinades mesures en matèria de fiscalitat mediambiental.

Benvolgut/da Sr/a:

Per fi, al BOE del dia 28 de novembre de 2014, s'han publicat els textos legals de la reforma fiscal, de la tramitació de la qual els hem anat informant en els últims mesos, de l'IRPF i l'impost sobre la renda de no residents, de l'impost sobre societats i de l'IVA, del règim econòmic fiscal de Canàries i de la llei per la qual s'estableixen determinades mesures en matèria de fiscalitat mediambiental. Queda en tràmit encara d'aprovació i publicació l'avantprojecte de llei de modificació de la Llei General Tributària, pendent d'informació pública i d'observacions, que està previst que s'aprovi cap a mitjans de l'any que ve.

Aquests textos legals aprovats incorporen importants novetats i suposen un canvi profund en la tributació principalment de l'IRPF i societats, que hem d'analitzar més detingudament més endavant. Aquesta reforma és molt important des del punt de vista de la planificació fiscal abans que es tanqui l'exercici 2014, tenint en compte que algunes de les mesures previstes entren en vigor aquest mateix any, i que d'altres, la majoria, entraran en vigor escalonadament en 2015 i 2016. Per aquest motiu, d'aquí fins al final d'any és el moment idoni per decidir si anticipar determinades operacions o retardar-les a l'any següent, i això pot procurar-nos un bon estalvi de la factura fiscal tant per a les persones físiques com per a les jurídiques.

A continuació, i donada l'amplitud de novetats i canvis, el volem informar de manera molt esquemàtica de les claus més significatives que s'han introduït amb **la reforma fiscal en l'IRPF i en l'impost sobre societats**, si bé en properes circulars entrarem amb més detall en aquestes novetats i altres relacionades amb la resta d'impostos afectats per la reforma fiscal.

LES PRINCIPALS CLAUS DE LA REFORMA FISCAL EN L'IMPOST DE SOCIETATS

La nova Llei 27/2014 de l'impost sobre societats (LIS) substitueix l'anterior normativa reguladora d'aquest impost. A diferència del que ha succeït amb altres impostos, la reforma fiscal en l'àmbit de l'impost sobre societats no s'ha traduït en la modificació d'alguns articles de la normativa existent sinó en l'aparició d'una nova llei completa derogant l'anterior.

La nova LIS entrarà en vigor l'01-01-2015 i serà aplicable per als exercicis iniciats a partir d'aquesta data 2015. No obstant això, algunes de les seves disposicions produeixen efectes en un altre exercici diferent.

Les principals novetats les podem resumir en:

- **Arrendament d'immobles com a activitat econòmica:** es requereix que la seva ordenació es realitzi almenys a través d'una persona ocupada amb contracte laboral a jornada completa (no s'exigeix local).
- **Societats civils com a subjectes passius:** s'incorporen com a subjectes passius de l'IS a les societats civils que tenen objecte mercantil, i que tributaven fins ara com a contribuents de l'IRPF a través del règim d'atribució de rendes i s'estableix un règim fiscal especial per a la dissolució i liquidació de societats civils en les quals concorrin determinades circumstàncies.
- **Pèrdua per deteriorament del valor dels elements patrimonials:** en primer lloc, s'impedeix la deducció de les pèrdues generades en les transmissions entre grups d'empreses d'accions o participacions, d'immobilitzat material, d'inversions immobiliàries, d'immobilitzat intangible i de valors de deute, fins al període en què siguin transmesos a tercers aliens al grup o les entitats transmissors i adquirents deixin de formar part del grup. Les pèrdues es podran deduir, en general, quan es donin de baixa en l'entitat adquirent. En el cas de transmissió d'accions o participacions o d'establiments permanents, les pèrdues es minoraran en l'import de les rendes positives obtingudes en la transmissió a tercers, tret que hagin tributat efectivament almenys en un 10%. D'altra banda, es limita la possibilitat de deduir les deterioracions comptables de l'immobilitzat i de renda fixa, com ja succeeix en l'actualitat amb la cartera de renda variable. Es manté la deducció fiscal de la deterioració dels crèdits per insolvències, amb limitacions similars a les actuals, així com el de les existències.
- **Coeficients de correcció monetària:** desapareix amb la reforma l'actualització dels béns immobles pel que no es corregirà la depreciació monetària per les rendes positives obtingudes per la venda d'immobles.
- **Despeses no deduïbles:**

- o *Despeses per atencions a clients o proveïdors:* es limita la deduïbilitat d'aquestes despeses al 1% de l'import net de la xifra de negocis del propi període impositiu.
 - o *Actuacions contràries a l'ordenament jurídic:* com a novetat no seran deduïbles les que tinguin caràcter il·lícit.
 - o *Persones o entitats vinculades:* tampoc ho seran les corresponents a operacions realitzades amb persones o entitats vinculades que, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent en aquestes, no generin ingrés o generin un ingrés exempt o sotmès a un tipus de gravamen nominal inferior al 10%.
 - o *Retribucions als administradors:* s'especifica en la norma que seran deduïbles les retribucions als administradors per l'acompliment de funcions d'alta direcció, o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat.
- **Limitació deducció despeses financeres:** es manté en termes generals la regla actual de la limitació (les despeses financeres netes seran deduïbles amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici), si bé s'exigeix ara una inversió mínima per al còmput dels dividends rebuts com a "benefici operatiu" de 20 milions d'euros en lloc dels 6 exigits en l'actualitat, quan la participació és inferior al 5%. S'elimina, el termini de 18 anys per a l'aprofitament futur dels excessos no deduïts en un període determinat, que passa a ser indefinit. D'altra banda, es restringeix la deduïbilitat de la despesa financera derivada d'operacions d'adquisició de participacions en altres entitats quan, amb posterioritat, l'entitat adquirida és incorporada al grup fiscal de l'adquirent o és objecte d'una operació de reestructuració.
 - **Operacions vinculades:** la nova LIS restringeix, amb caràcter general, les regles que determinen el perímetre de vinculació o eliminant supòsits de vinculació. Es considera que hi ha vinculació quan dues entitats en les quals els mateixos socis, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin, directament o indirecta en, almenys, el 25% del capital social o els fons propis (abans era del 5%). Desapareix també la referència a la consideració de vinculació en la retribució satisfeta per una entitat als seus consellers i administradors per l'exercici d'aquestes funcions. Se simplifica l'actual règim de documentació per a aquelles entitats o grups d'entitats l'import net de la xifra de negocis de les quals sigui inferior a 45 milions d'euros, i en relació amb els mètodes de valoració no s'inclou ja una jerarquia de mètodes, i s'admet, amb caràcter subsidiari, qualsevol mètode i tècnica de valoració que respecti el principi de lliure competència.

- **Exempció per evitar la doble imposició:** s'unifica el tractament dels dividendes i plusvàlues derivades de participacions en entitats residents i no residents en territori espanyol. Per a l'aplicació de l'exempció, serà necessari que la participació sigui d'almenys un 5% o, alternativament, tenir un valor superior a 20 milions d'euros; i que l'entitat participada hagi estat gravada a un tipus nominal d'almenys el 10% per un impost de naturalesa idèntica o anàloga al propi impost sobre societats.
- **Reserva de capitalització:** es contempla aquesta nova figura per incentivar la reinversió (amb la intenció de substituir a l'actual deducció per reinversió de beneficis extraordinaris, i la recentment creada deducció per inversió de beneficis, que s'eliminen amb la reforma fiscal) i que es tradueix en la no tributació d'aquella part del benefici que es destini a la constitució d'una reserva indisponible, sense que s'estableixi cap requisit d'inversió d'aquesta reserva en algun tipus concret d'actiu. Així, els contribuents subjectes al tipus general de gravamen o al del 30% puguin reduir la seva base imposable en un 10% de l'import de l'increment dels seus fons propis en la mesura que aquest increment es mantingui durant un termini de 5 anys i es doti una reserva per l'import de la reducció, degudament separada i indisponible durant aquests 5 anys.
- **Compensació de bases imposables negatives (BIN):** s'estableix la limitació de l'import a compensar en un 60% de la base imposable prèvia a l'aplicació de la reserva de capitalització i a la seva compensació, i s'admet en tot cas la compensació fins a un import d'un milió d'euros, i s'elimina el límit temporal màxim de compensació de 18 anys (serà possible compensar sense límit temporal). Així mateix, s'estableix que la limitació a la compensació de les bases imposables negatives (BIN) no resultarà aplicable en el període en el qual es produeixi l'extinció de l'entitat, tret que es produeixi en el marc d'una operació de reestructuració protegida.
- **Tipus de gravamen:** el tipus de gravamen general es reduirà des del 30% al 25% en 2016. S'estableix per al període 2015 un tipus general transitori del 28%. Per a les restants entitats, seguiran sent aplicables durant 2015, amb caràcter general, els tipus en vigor abans de la reforma. Les entitats de crèdit seguiran tributant al tipus actual del 30%, així com les que es dediquin a l'exploració, recerca i explotació de jaciments i emmagatzematges d'hidrocarburs, que amb la norma vigent tributen al 35% (en 2015 al 33%). Les entitats de nova creació que desenvolupin activitats econòmiques tributaran al 15% durant els dos primers períodes (tret que hagin de tributar a un tipus inferior). No s'aplicarà aquest tipus a les entitats que tinguin com a activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari d'acord amb la Llei de l'impost sobre el patrimoni. S'aplicarà un tipus del 20% a les societats cooperatives fiscalment protegides, excepte pels resultats extra cooperatius (tipus general). Les cooperatives de crèdit i caixes rurals tributaran al tipus general (25%) excepte pels resultats extra cooperatius (30%). Les entitats de crèdit i les entitats

dedicades a l'explotació, recerca i explotació de jaciments i emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs tributaran al 30%.

- **Deduccions per incentivar la realització de determinades activitats:** el panorama de deduccions per inversions sofreix importants modificacions, desapareixent la majoria d'aquestes deduccions vigents actualment.
 - Desapareix la deducció per inversions mediambientals.
 - S'elimina la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris, i la recentment creada deducció per inversió de beneficis, i se substitueixen tots dos incentius per un de nou denominat reserva de capitalització, que ja hem comentat anteriorment.
 - Es manté, millorada, la deducció per R+D+i (s'afegeixen al concepte d'innovació tecnològica les activitats de projectes de demostració inicial o projectes pilot relacionats amb l'animació i els videojocs) i les deduccions per creació d'ocupació, incloent la corresponent als treballadors amb discapacitat.
 - S'incrementa el percentatge de deducció per inversions en produccions cinematogràfiques i sèries audiovisuals al 20% per al primer milió d'euros. Si la producció supera aquest import, l'excés tindrà una deducció del 18%. Almenys el 50% de la base de la deducció s'haurà de correspondre amb despeses realitzades en territori espanyol. L'import d'aquesta deducció no podrà ser superior a 3 milions d'euros. D'altra banda, s'estableix una deducció del 15% de les despeses realitzades en territori espanyol, en el cas de grans produccions internacionals, amb la finalitat d'atreure a Espanya aquest tipus de produccions que tenen un alt impacte econòmic i, especialment, turístic.
 - Es crea una nova deducció per inversió en espectacles teatrals i musicals, per a l'aplicació dels quals és necessari haver obtingut un certificat de l'Institut Nacional de les Arts Escèniques i de la Música així com destinar almenys el 50% dels beneficis a la realització d'activitats que donin també dret a la deducció, en els quatre exercicis següents. La deducció serà del 20% dels costos directes de caràcter artístic, tècnic i promocional, minorats per l'import de les subvencions rebudes per a la seva realització (amb un límit de 500.000 euros per període i contribuent). L'import de la deducció i les subvencions rebudes no podran excedir el 80% de les despeses anteriorment assenyalades.
 - Nova deducció per reversió de mesures temporals: els contribuents que tributin al tipus general (o al previst per a entitats de nova creació) i a els qui els hagi resultat d'aplicació la limitació del 30% a les amortitzacions, tindran

dret a una deducció en la quota del 5% de les quantitats que integrin derivades de les amortitzacions no deduïdes en els períodes impositius que s'hagin iniciat en 2013 i 2014. Aquesta deducció serà del 2% en els períodes impositius que s'iniciïn en 2015. Els contribuents que tributin al tipus general (o al tipus previst per a les entitats de nova creació) que s'haguessin acollit a l'actualització de balanços (prevista en la Llei 16/2012) tindran dret a una deducció en la quota del 5% de les quantitats que integrin derivades de l'amortització corresponent a l'increment net de valor resultant d'aquella actualització. Aquesta deducció serà del 2% en els períodes impositiu que s'iniciïn en 2015.

- **Altres mesures**

- *Règim especial de les empreses de reduïda dimensió:* desapareix amb efectes des de l'01-01-2016 el tipus de gravamen reduït actualment vigent del 25% per la part de base imposable compresa entre 0 i 300.000 euros, tributant al tipus general del 25% tota la base imposable. No obstant això, amb destinació exclusiva per a la petita i mitjana empresa destaca com a novetat la creació d'una reserva d'anivellació de bases imposables. Mitjançant aquest mecanisme es pot reduir la base imposable fins al 10% amb un límit màxim anual d'un milió d'euros. Les quantitats referides en el paràgraf anterior s'addicionaran a la base imposable dels períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius a la finalització del període impositiu en què es realitzi aquesta minoració, sempre que el contribuent tingui una base imposable negativa, i fins al seu import. Per a això, 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 a la base imposable derivada de la reserva d'anivellació, que serà indisponible durant el període de 5 anys.
- *Pròrroga de mesures temporals:* es prorroguen durant 2015 les mesures excepcionals introduïdes amb motiu de la crisi econòmica en exercicis anteriors, com: a) les limitacions a l'aplicació del règim de llibertat d'amortització pels elements adquirits fins al 31 de març de 2012; b) les limitacions a la compensació de bases imposables negatives per grans empreses; c) les regles especials per a la determinació de l'import dels pagaments fraccionats de l'impost sobre societats: pagament fraccionat mínim, tipus incrementats, etc.; d) l'amortització fiscal del fons de comerç adquirit a tercers, el fons de comerç financer, el fons de comerç de fusió i l'immobilitzat immaterial amb vida útil indefinida; i) les regles especials d'aplicació temporal del règim d'amortització dels contractes d'arrendament financer.

Es poden posar en contacte amb aquest despatx professional per qualsevol dubte o aclariment que puguin tenir sobre aquest tema.

Una salutació cordial,

GESTORIA CASTELLS, SLP

Avisem expressament que la informació aquí recollida és de caràcter general i, abans d'aplicar qualsevol norma, s'ha de fer un estudi de cada cas en concret. A més a més s'ha de tenir en compte que determinats coeficients i límits que es mencionen de forma separada són els aplicables a Catalunya, que té capacitat normativa pròpia.