

## MODIFICACIONES DEL IRPF PARA 2015

	2015	2014
Rebaja impositiva general:		
10% aproximadamente para rentas de 22.000€ (mas para inferiores y menos para superiores) bajan los tipos, los tramos de la escala, aumentan los mínimos personales	<b>-10%</b>	
<b>Tipo base general</b>		
MINIMO	<b>20%</b>	24,75%
MAXIMO	<b>47%</b>	52%
<b>Tipo base ahorro</b>		
HASTA 6.000€	<b>20%</b>	21%
HASTA 50.000€	<b>22%</b>	25%
DESDE 50.000€	<b>24%</b>	27%
<b>Retenciones</b>		
ACTIVIDADES ECONOMICAS	<b>19%</b>	21%
CAPITAL MOBILIARIO	<b>20%</b>	21%
ALQUILERES	<b>20%</b>	21%
<b>Otros cambios</b>		
Desaparece deducción del 10,5% arrendatarios de viviendas (se mantiene para los contratos vigentes)		
Los Gastos de difícil justificación del 5% en Actividades económicas en EDS : limite 2.000€	<b>&lt; 2.000</b>	
Indemnización por despido se limita la exención a 180.000€	<b>&lt; 180.000</b>	
Limite aportación a planes de pensiones		
general	<b>&lt; 8.000</b>	10.000
mayor de 50 años	<b>&lt; 8.000</b>	12.500
Plusvalías generadas en menos de 1 año	<b>base del ahorro</b>	base general
<b>Módulos PARA 2016 SALDRAN DEL ESTE REGIMEN MUCHOS CONTRIBUYENTES</b>		
<b>UMBRAL DE EXCLUSION</b>		
Ingresos	<b>&lt; 150.000</b>	450.000
Gastos	<b>&lt; 150.000</b>	300.000
Agricultura y ganadería (Ingresos)	<b>&lt; 250.000</b>	300.000
Si Facturación a empresas es mayor del 50%		
Las que se aplica retención del 1%		

## **MODIFICACIONES EN EL IRPF PARA 2015**

Con la aprobación de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre se aprueba de manera definitiva la reforma fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2015, de las distintas medidas adoptadas, pasamos a comentar alguna de dichas medidas:

### **1.- Rebaja de la escala de gravamen y aumento de los mínimos personales y familiares.**

El número de tramos se reduce de siete a cinco, y el tipo mínimo pasa del 24,75% al 20%, en 2015, y al 19%, en 2016. El tipo máximo de gravamen, en la escala estatal, pasa del 52% al 47%, en 2015, y al 45%, en 2016.

Como consecuencia de la rebaja de los tipos y por la propia mecánica de aplicación de los mínimos en el esquema de liquidación, se incrementan los mínimos personales y familiares. Si actualmente todos los contribuyentes cuentan con un mínimo exento de tributar de 5.151 euros, éste pasará a ser de 5.550 euros. El incremento de este mínimo por edad superior a 65 años o a 75 años, de 918 y 1.122 euros anuales, respectivamente, pasará a ser de 1.150 y 1.400 euros anuales. El mínimo por descendientes por el primer hijo es de 1.836 euros y pasará a ser de 2.400 euros, por el segundo se pasará de 2.040 a 2.700 euros anuales, por el tercero, de 3.672 a 4.000 euros anuales y por el cuarto y siguientes, de 4.185 a 4.500 euros.

### **2.- Supresión "parcial" de los coeficientes de abatimiento y de corrección monetaria.**

Se eliminan los coeficientes de corrección monetaria, aplicables en las transmisiones de inmuebles, que permitían corregir el valor de adquisición por el efecto de la inflación. En cambio, se mantienen los coeficientes de abatimiento para los inmuebles y resto de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994 que disfrutaban de un régimen transitorio que da derecho a una reducción fiscal, aplicable a la ganancia obtenida hasta el 20 de enero de 2006. Estos coeficientes de abatimiento quedan limitados a 400.000 euros para cada contribuyente.

### **3.- Exenciones en transmisiones de mayores de 65 años**

Por otra parte, la Ley de Reforma del IRPF, incluye también como novedad la exención de las plusvalías para mayores de 65 años si su destino es la constitución de una renta vitalicia que complementa la pensión. La nueva medida permite eximir de tributación la renta obtenida por transmitir cualquier elemento patrimonial, siempre que el importe obtenido, con el límite máximo de 240.000 euros, se reinvierta en la constitución de rentas vitalicias que complementen la pensión en el plazo máximo de seis meses desde que se produzca dicha alteración patrimonial.

### **4.- Tributación de la base imponible del ahorro**

Se elimina la exención de 1.500 euros para dividendos y participaciones en beneficios. Por otra parte, los tramos de los nuevos tipos del ahorro serán:

- Hasta 6.000 euros: bajará su tributación del 21% al 20% en 2015, y al 19% en 2016.
- Desde 6.000 hasta 50.000 euros: el tipo baja hasta el 22% en 2015 y al 21% en 2016.
- A partir de 50.000 euros, el tipo de gravamen se situará en el 24% en 2015, y en el 23% en 2016.

Todas las plusvalías se integrarán en la base del ahorro, con independencia de su periodo de generación, dejando de estar penalizadas las plusvalías "especulativas" a corto plazo (actualmente las ganancias obtenidas de una transmisión sin que hubiera pasado un año desde su adquisición, se integran en la base general).

### **5.- Fórmulas de ahorro a medio y largo plazo (PALPS y Planes de pensiones)**

Se crea un nuevo instrumento (Plan de Ahorro a Largo Plazo o PALP) por el que se establece una exención para los rendimientos positivos generados por seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los PALP, siempre que no se efectúen disposiciones del capital resultante antes de finalizar un plazo de cinco años desde su apertura.

También los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social han sufrido varios cambios con la reforma fiscal, tanto en las aportaciones como en el rescate.

Así, se reducen los máximos para las aportaciones a planes de pensiones a 8.000 euros anuales, sin que pueda superar el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Se regula un nuevo supuesto de liquidez por aportaciones a Planes de Pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, permitiendo el rescate anticipado a partir del décimo año de antigüedad de sus aportaciones.

### **6.- Tributación de la indemnización por despido**

Se modifica, con efectos 1 de agosto de 2014, la tributación de las indemnizaciones por despido establecidas en el Estatuto de los Trabajadores, estableciéndose un mínimo exento de hasta 180.000 euros.

### **7.- Rendimientos de actividades económicas. Concepto de actividad económica**

En el caso de la actividad de alquiler de inmuebles, se elimina el requisito de disponer de un local destinado a la gestión de una actividad económica, permaneciendo exclusivamente el requisito de que se utilice al menos una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad.

Además, se incluye expresamente dentro de la definición de rendimientos de actividades económicas a aquellos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (actividades profesionales) cuando (i) el contribuyente esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o (ii) en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

### **8.- Deducción y reducción por el alquiler de vivienda**

Se mantiene el porcentaje actual del 60% de reducción de los rendimientos de alquiler de vivienda para todos los arrendamientos y se elimina la reducción del 100% para los arrendamientos a jóvenes menores de 30 años con rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al IPREM (para el año 2014 de 7.433,14 euros anuales).

Por otra parte, para los inquilinos, se suprime la deducción por alquiler de vivienda con carácter general para aquellos contratos de arrendamiento que se firmen a partir del 1 de enero de 2015 (esta deducción la disfrutaban en la actualidad los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros).

### **9.- Tributación de los trabajadores autónomos**

Con carácter general, la retención de los autónomos pasará del 21% al 19% en 2015 y al 18% en 2016.

En relación con la determinación del rendimiento neto en la modalidad de estimación directa simplificada, desaparece el límite cuantitativo de 4.500 euros, como gasto deducible por las cantidades abonadas a mutualidades cuando actúen como alternativa al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, pasando a ser la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico en el referido régimen especial.

También se limita la cuantía de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a un importe máximo de 2.000 euros anuales (actualmente el 5% del rendimiento neto, excluido este gasto).

### **10.- Modificación del régimen de estimación objetiva (a partir de 2016)**

Por otra parte, se establecen, a partir de 2016, nuevos requisitos para la aplicación del método de estimación objetiva tanto cuantitativos, mediante una reducción de los límites objetivos, como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a éste.

Así, la rebaja del umbral de exclusión con carácter general pasa de 450.000 a 150.000 euros de ingresos y de 300.000 a 150.000 euros de gastos y, quedarán excluidas de este método las actividades incluidas en las divisiones 3, 4, y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE a las que sea de aplicación en 2015 la obligación de retención al 1% prevista en la Ley para actividades empresariales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.



## MODIFICACIONES DEL IVA PARA 2015

Reforma limitada por adaptaciones a la normativa de la UE y a la jurisprudencia, por razones técnicas y de lucha contra el fraude

Las prestaciones de **servicios efectuados por vía electrónica** se entenderán localizados en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario de los mismos, tanto si es empresario o profesional o bien una persona que no lo sea.

**Contraprestaciones no monetarias:** se incorpora el criterio del valor acordado por las partes que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual al coste

No sujeción por **transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial:** unidad económica autónoma con estructura organizativa en sede del vendedor y comprador

**Renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias** (segundas entregas de inmuebles): el adquirente tiene que tener derecho a la deducción total o parcial de la cuota soportada

Entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje: se elimina la referencia al 15% del coste total de la contraprestación para determinar el lugar de localización

### Recuperación IVA Impagados:

Concurso Se amplía el plazo a 3 meses desde BOE del auto (ahora 1 mes)

Impagados Para empresas de menos de 6MM de, se consideran impagados desde 6 meses, como ahora, hasta 1 año

IVA Caja La obligación de devengo del IVA repercutido en Diciembre de n+1, se solapa con la recuperación por la vía del impagado en el mismo momento.

**Prorrata especial:** se reduce al 10% (antes 20%) el diferencial de tipos para sector diferenciado

**IVA importación:** el pago no tiene que hacerse en aduana, si no en la declaración del 303 (está pendiente de reglamentar)

**Inversión del SP** también para venta de ordenadores, teléfonos, tabletas, consolas, metales: plata, platino y paladio

**Sanción** por no comunicar el vendedor la inversión del SP: 1% (minº 300 y maxº 10.000€)

## **MODIFICACIONES EN EL IVA PARA 2015**

El pasado 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 28/2014 por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La mencionada modificación de la normativa del IVA se enmarca dentro de la denominada Reforma fiscal que también ha modificado la normativa del IRPF y del IS, en todos los casos con efectos a partir del 1 de enero de 2015.

Respecto a la reforma en el ámbito del IVA, lo primero que hay que decir es que a diferencia de la aprobada para otros impuestos su alcance es más limitado. Ello viene motivado por el hecho de que la normativa del IVA es una normativa armonizada a nivel comunitario (Directiva 2006/112/CE), por lo que, al no haberse modificado esta última, nuestro legislador no puede llevar a cabo una reforma de la norma que la transpone a nuestro Derecho interno, la Ley del IVA. Es por ello que las medidas aprobadas en materia de IVA tienen su justificación en uno de los siguientes motivos:

- Adecuación al ordenamiento comunitario, fundamentalmente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).
- Flexibilización de nuestra normativa, siempre dentro de las opciones que permite la normativa europea.
- Modificaciones que tienen por objeto incrementar la lucha contra el fraude.

Dicho esto, y pese a que como decimos las novedades no son tan relevantes como en otros impuestos, las medidas aprobadas en el marco del IVA se pueden resumir en los siguientes puntos:

### **1.- Modificaciones generadas como consecuencia de la adaptación a la Directiva Europea y a la jurisprudencia del TJUE.**

#### **a) Normas de localización**

A partir del 1 de enero de 2015 serán de aplicación las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica por las que dichos servicios se entenderán localizados en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario de los mismos, tanto si es empresario o profesional o bien una persona que no lo sea y con independencia de donde radique la sede del prestador del mismo (hasta ahora esta regla sólo era aplicable si el destinatario era empresario). Como consecuencia de esta modificación, por tanto, los servicios de por vía electrónica cuyo adquirente sea un consumidor final se entenderán localizados en España (excepto Canarias) si es allí donde está establecido el consumidor final, de manera que, con independencia de donde esté establecido el prestador, deberá repercutir el IVA según el tipo español y no el del país de establecimiento del prestador.

Formalmente se añade un capítulo XI en el título IX denominado "Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica" diferenciándose entre si el prestador del servicio está fuera de la Unión Europea o bien si está en otro Estado de la Unión Europea. Para facilitar el ingreso del IVA se crea un sistema de ventanilla única.

#### **b) Productos sanitarios**

En ejecución de la sentencia del TJUE en el asunto C-360/11, de 17 de enero de 2013, se suprime la aplicación del tipo reducido a las sustancias para la obtención de medicamentos y a los equipos médicos, productos sanitarios, aparatos y complementos que no se destinen al uso exclusivo de personas con deficiencias físicas, mentales o sensoriales.

Se incorpora un Anexo octavo donde se enuncian los bienes a los que se aplicará el tipo reducido del 10% (gafas, lentes de contacto, dispositivos de punción, de lectura automática de glucosa...).

#### **c) Régimen especial de agencias de viajes**

En cumplimiento de la Sentencia en el asunto C-189/11 de 26 de septiembre de 2013 se modifican distintas cuestiones del régimen especial de agencias de viajes, entre otras, la eliminación de la repercusión expresa del IVA al 6%, la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación a los empresarios que, aun no siendo agencias de viajes, realicen actividades similares a las organizaciones de viajes, se establece que el único sistema de determinación de la base imponible es el de operación por operación.

#### **d) Regla especial de determinación de la base imponible cuando las contraprestaciones no sean monetarias**

Se incorpora el criterio del valor acordado por las partes que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo. Recordemos que, hasta esta modificación, la base imponible de este tipo de operaciones tenía una regla de valoración en base al valor de mercado. Por tanto, el cambio supone pasar de un régimen de valor de mercado a uno de valor al coste (norma supletoria de valoración de los autoconsumos).

#### **e) Servicios prestados por fedatarios públicos**

Se elimina la exención de los servicios prestados por fedatarios públicos en relación con operaciones financieras exentas o no sujetas a IVA. Como consecuencia de ello, pasan a estar sujetos y no exentos de IVA los servicios prestados por notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles en relación con las operaciones financieras exentas (préstamos, garantías hipotecarias, etc).

### **2.- Modificaciones técnicas**

#### **a) Supuestos de no sujeción por transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial**

Se incorpora en la redacción del artículo la doctrina del TJUE que aclara que para poder aplicar la no sujeción se debe traspasar el negocio existente incorporando la estructura organizativa, en la medida en la que se trate de una unidad económica autónoma. Adicionalmente se establece expresamente que la exigencia de que los bienes y derechos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma debe cumplirse no sólo en sede del adquirente (como hasta ahora) sino también en sede del transmitente.

#### **b) Las operaciones realizadas por Entes Públicos**

- Se cambia la referencia a los Entes Públicos por las Administraciones Públicas incorporándose expresamente la definición de que se entiende por Administración Pública a estos efectos.
- La no sujeción también se aplicará a las prestaciones de servicios realizadas por una entidad integrante del Sector público (sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales de titularidad íntegra de una Administración pública) que tengan por destinatario a dicha Administración pública que es su socio único (los denominados servicios internos). Con ello se viene a dar rango legal a la doctrina sobre los denominados órganos técnico-jurídicos que ya venía aplicando la Administración tributaria.
- Se permite la deducción de las cuotas de IVA soportadas comunes a las operaciones no sujetas y no sujetas realizadas por las Administraciones públicas (entidades duales) siempre y cuando se aplique un criterio razonable de reparto.
- Se modifica el régimen de deducción de los organismos públicos de radio y televisión reconociendo que se considerarán actividades comerciales (darán derecho a la plena deducción) aquellas actividades que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

#### **c) Renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias (segundas entregas de inmuebles)**

Se establece la posibilidad de que los empresarios adquirentes de este tipo de inmuebles puedan renunciar a la exención aún en el caso de tener derecho a la deducción parcial del IVA soportado por la adquisición. Recordemos que la normativa actual sólo permite la renuncia a la exención en aquellos casos que el empresario adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado en el inmueble sobre el cual se haya de ejercitar la renuncia a la exención.

#### **d) Entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje**

Se elimina la referencia al 15% del coste total de la contraprestación.

#### **e) Modificación de la base imponible**

Se incorporan medidas para flexibilizar el procedimiento de modificación de la base imponible regulado en el artículo 80 de la LIVA, en especial:

- Se amplía el plazo para poder realizar la modificación en el caso de concurso a 3 meses desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso.

- En el caso de entidades con importe neto de cifra de negocio inferior a 6 millones de euros, se permite modificar la base o bien en el plazo especial de 6 meses o bien en el general de 1 año.
- Se incorpora una regla especial para las operaciones realizadas en el régimen especial del criterio de caja.

#### **f) Prorrata especial**

Se disminuye el porcentaje de comparación en la deducción de las cuotas de IVA soportadas respecto de la prorrata general al 10% frente al 20% actual existente y por lo tanto se ampliará el número de supuestos en los que será de aplicación la prorrata especial frente a la general.

#### **g) Solicitud de devolución a empresarios no establecidos ni en la Comunidad europea ni en Ceuta, Melilla o Islas Canarias**

No se exigirá la existencia de reciprocidad en la solicitud de devolución de cuotas de IVA soportadas en los servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados a la asistencia a ferias, congresos y exposiciones, así como la compra de moldes, plantillas y equipos que se utilicen en la fabricación de bienes que vayan a ser exportados.

#### **h) Régimen de grupo de sociedades**

Se adecua la redacción de los requisitos subjetivos para pasar a formar parte del grupo a la redacción de la Directiva europea en el sentido de que exista una vinculación entre las entidades en el ámbito financiero, económico y de organización.

#### **i) IVA a la importación**

Se establece como gran novedad la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del IVA a la importación en el modelo de presentar el modelo 303, sin necesidad de ingresar el IVA en el mismo momento de la importación. Esta previsión está pendiente de desarrollo reglamentario.

### **3.- Modificaciones relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal**

#### **a) Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo**

Se incorpora un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en las entregas de productos en los que se ha constatado la existencia de fraude, en particular, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles, tabletas digitales, plata, platino y paladio.

En el caso de los productos electrónicos antes mencionados, esta nueva regla de inversión se aplicará en todo caso si el adquirente es un revendedor, mientras que si el adquirente no es un revendedor (adquisición para uso empresarial) sólo operará la inversión del sujeto pasivo cuando el importe de la operación exceda de 10.000 euros (IVA excluido).

#### **b) Nuevos supuestos de infracciones y sanciones**

En particular un nuevo tipo de infracción referido a la ausencia de comunicación o bien a la comunicación incorrecta por parte de los empresarios a los que les

## MODIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA 2015

Reforma relevante que plante novedades de gran trascendencia

**Tipo de gravamen:** El general pasa al 28% (actual el 30%) (para nuevas se mantiene el 15% para 1º y 2º con beneficios)

**Actividad económica:** actividad de arrendamiento se exige empleado a jornada completa (se suprime el local)

**Entidad Patrimonial :** se retoma este concepto para sociedades con mayoría de inmuebles o valores

**Amortizaciones:** se simplifica la tabla de coeficientes y se incluye en el artículo 12. Para bienes de escaso valor (<300€) hasta 25.000€/año para todas las sociedades (no solo PYMES)

**Deterioros contables:** dejan de ser deducibles a excepción de las existencias y las cuentas a cobrar.

**Gastos de atención a clientes:** limite de deducibilidad del 1% de las ventas

**Intereses de préstamos participativos:** no son deducibles por considerarse retribuciones al capital

**Retribución de administradores:** no son liberalidad las retribuciones, laborales o mercantiles, por otros servicios distintos de los de Admon, aunque el cargo sea gratuito

**Vinculadas:** aumenta el % de socio, pasando del 5 al 25

**BIN :** Se elimina el límite para su compensación (actual de 18 años), con un límite anual de 1MM y a partir de éste el 70% de la BIP. La AEAT tendrá un plazo de 10 años para revisión.

**Reserva de capitalización:** La BI se reducirá en un 10% del incremento de los FP, con el límite del 10% de la BIP. Requisito dotar reserva y mantener 5 años, salvo pérdidas

## **MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA 2015**

El pasado 28 de noviembre se publicó en el BOE la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Después de los últimos cambios introducidos por el Senado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), plantea numerosas novedades como la rebaja en el tipo nominal de gravamen, así como la supresión de algunas deducciones sobre la cuota íntegra, entre otros. Comentaremos a continuación algunos de los cambios más destacables.

### **1.- Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.**

Se introduce el concepto de actividad económica, no existente de forma explícita en la anterior norma, planteándose una definición similar a la existente en el IRPF, y permitiendo analizar los requisitos a nivel de grupo mercantil. En referencia al alquiler de inmuebles se requiere una persona empleada con contrato laboral y jornada completa, desapareciendo la necesidad de tener local independiente.

Se recupera el concepto de entidad patrimonial, definida como aquella entidad que no realiza una actividad económica y en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

### **2.- Nuevos contribuyentes**

**Para 2016:** En el artículo 7 se incorporan como contribuyentes del IS a las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, entidades que hasta la actualidad tributaban mediante el sistema de atribución de rentas en el IRPF.

### **3.- Nuevos criterios de imputación temporal**

Los criterios de imputación temporal pasan a estar regulados en el artículo 11. Como principio general se establece el del devengo, insistiéndose en la relevancia del principio de registro contable a los efectos de admitir la deducibilidad de los gastos, salvo en los supuestos de libertad de amortización y de amortización acelerada. Asimismo, se incorpora expresamente la regla por la que las reversiones de gastos que fiscalmente no fueron deducibles no se integrarán en la base imponible y se introduce un diferimiento de la imputación de pérdidas generadas en las ventas de elementos de inmovilizado a empresas del mismo grupo, difiriéndose la misma al momento en el que dichos elementos se vendan a terceros ajenos al grupo (criterio ya existente en el año 2013 para las transmisiones de participaciones intragrupo).

### **4.- Amortizaciones**

Las tablas de amortización se actualizan y simplifican incorporándose dentro del texto legal (artículo 12), y se mantienen los diferentes métodos de amortización, coexistiendo el sistema de tablas con los de porcentaje constante y números dígitos.

En cuanto a los supuestos de libertad de amortización, se mantienen los supuestos de elementos afectos a Investigación y Desarrollo y se crea un nuevo supuesto para elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario sea inferior a 300 € y con un límite global de 25.000 € por periodo impositivo generalizándose la aplicación a todos los contribuyentes (no como en la actualidad que sólo es de aplicación a las entidades de reducida dimensión), y las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán fiscalmente el valor de los elementos amortizados.

### **5.- Deterioros de valor de elementos patrimoniales**

Se mantiene la derivada iniciada con la Ley 16/2013 de eliminar la deducibilidad de los deterioros de valores representativos de capital o fondos propios de entidades. Así, el artículo 13.2 establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible incluido el fondo de comercio, valores representativos de deuda), con la excepción de existencias y de créditos y préstamos a cobrar.

### **6.- Gastos no deducibles**

Junto con los gastos no deducibles "tradicionales" que ya existían y se mantienen, (pérdidas del juego, multas y sanciones...) se incorporan algunos supuestos nuevos:

- Se incorpora un límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios en la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes.
- Los instrumentos de patrimonio tendrán que calificarse a efectos fiscales según su normativa mercantil con independencia del tratamiento contable que les haya dado la empresa. En este sentido, se aplica el tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados entre entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, es decir, la remuneración de los mismos no será gasto deducible.
- Para intentar moderar la polémica suscitada sobre las retribuciones de los administradores, no tendrán la consideración de donativo o liberalidad las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral que se atribuya a su relación con la entidad y por lo tanto, sensu contrario, cuando el cargo sea gratuito y el administrador no realice otro tipo de trabajos para la sociedad, la percepción será una liberalidad.
- En las operaciones entre entidades vinculadas, no se considerarán deducibles los gastos en una de las entidades cuando en la que se percibe el ingreso, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o bien sometido a un gravamen inferior al 10 por ciento.
- Límite de deducibilidad de gastos financieros, para el cálculo del beneficio operativo, las entidades participadas que no lleguen al 5%, el valor de adquisición tendrá que ser de 20 millones (antes 6 millones). Aquellos gastos que no hayan sido de aplicación podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, eliminándose el plazo máximo de 18 periodos siguientes.

### **7.- Operaciones vinculadas**

Existe una simplificación en las obligaciones de documentación de las operaciones entre partes vinculadas para entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, cuyo desarrollo específico se realizará en sede reglamentaria, incorporándose leves cambios en los supuestos de determinación del ámbito de vinculación (se aumenta el porcentaje de participación socio sociedad al 25% frente al 5% actual).

### **8.- Compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN)**

Se elimina el límite temporal para su compensación fijado en la actualidad en 18 años, pero se incorpora una limitación en cuanto a su aplicación en el 70% de la Base Imponible previa del ejercicio, admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de un millón de euros, esto es, se fija una franquicia de un millón de euros que se aplicará en todo caso, con independencia de la base imponible previa existente.

Dicha limitación cuantitativa no será de aplicación en los supuestos salvo que se trate de rentas generadas por quitas o esperas o situaciones de disolución liquidación de las entidades. Más delicada y peligrosa es la no prescripción del derecho de la Administración a comprobar las BIN en la línea de lo apuntado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2014, que queda plasmado con una limitación temporal de 10 años en la facultad de comprobación, teniendo en cuenta que la Disposición Transitoria 10ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades expresamente indica que esta medida tendrá efectos retroactivos.

### **9.- Tipos de Gravamen**

El tipo de gravamen general se reduce del 30% al 25% de manera progresiva, esto es, el 28% para el año 2015 quedando determinado en el 25% para el año 2016. Se equiparan por tanto el tipo general con el de la pequeña y mediana empresa. Para entidades de nueva creación que realicen actividad económica se mantiene el 15% para el primer periodo impositivo en que se obtiene una base imponible positiva y el siguiente.

### **10.- Reserva de capitalización**

Novedad importante consistente en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin necesidad de invertir en algún activo, esto es, se persigue "premiar" a las empresas que mejoren sus fondos propios dotando una reserva indisponible del 10% del incremento de los fondos propios de la compañía con el límite del 10% de la base imponible previa del ejercicio. Así, el artículo 25 incorpora una reducción en la BI del 10% del incremento de los fondos propios siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre en el que se aplicó la reducción, salvo que existan pérdidas contables.
- Que se dote una reserva indisponible por el importe de la reducción, que deberá registrarse contablemente de forma separada.

En el caso de no disponer de suficiente base imponible se establece la posibilidad de aplicar esta reducción en los dos años inmediatos y sucesivos.



En conclusión, quedan aquí alguna de las novedades adoptadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, pero quedan en el tintero muchas más: reserva de nivelación, exención en el cobro de dividendos, exención en la transmisión de participaciones de entidades, la nueva configuración de la deducción por Investigación y Desarrollo... una reforma fiscal de calado.