

Aspectos contables de la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al proyecto de reglamento del impuesto sobre sociedades

Comisión Contabilidad y Fiscalidad de ACCID

Este documento pretende reflejar algunas consideraciones de los apartados más controvertidos del Proyecto del Reglamento del Impuesto de Sociedades, teniendo en cuenta la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que entró en vigor el 1 de Enero del 2015. Sin ánimo de hacer un análisis profundo de todos los aspectos de la nueva Ley y del actual Proyecto Reglamentario, pero sí con la voluntad de destacar los aspectos que consideramos más relevantes.

A nuestro entender, la nueva Ley del Impuesto de Sociedades tiene un carácter continuista respecto a la anterior. Así pues detallamos a continuación, por puntos, cual es nuestra opinión desde la Comisión de Contabilidad y Fiscalidad de ACCID.

ACTIVIDADES DE ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES

Nos encontramos que el legislador para romper con la problemática que se cernía sobre este tipo de actividad, ha creído oportuno el que no sea necesario disponer de un local destinado exclusivamente a la gestión del arrendamiento. Para que exista actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sigue siendo necesario tener una persona con contrato laboral y a jornada completa. Esta deberá llevar la gestión administrativa y la gestión de fincas, y efectivamente no vale cualquier categoría laboral que no sea la de dicha gestión.

LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Es una de las novedades de la nueva Ley de Sociedades. Una parte del beneficio no tributa por la parte de este que se destine a la constitución de una reserva indisponible. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a una reducción de su base imponible del 10% del incremento de los fondos propios, con otro límite a su vez, del 10% de la base imponible positiva del período.

Para ello se deberán cumplir ciertos requisitos:

El incremento de los fondos propios debe mantenerse durante 5 años desde el cierre del período impositivo en que se haya producido dicha reducción, salvo existencia de pérdidas contables.

Se deberá dotar una reserva por el importe de la reducción. Ésta deberá constar separada del resto de reservas e indisponible por dicho plazo. Esta novedad ha sustituido, en la práctica, otras deducciones sobre beneficios extraordinarios y la deducción por reinversión de beneficios.

Esa alternativa de pretensión de una mayor capitalización de las empresas, no debiera ser incompatible con el hecho de mantener incentivos fiscales a la inversión. No parece razonable que una deducción introducida recientemente en la Ley de Emprendedores sea eliminada, junto con la eliminación de la deducción que ha estado durante años referida a beneficios extraordinarios y a reinversión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

Valoramos no obstante, que lo que se pretende es que la empresa tenga capacidad suficiente para autofinanciarse. Se trata de aumentar el patrimonio neto, aumentando la competitividad y reduciendo la financiación ajena y el endeudamiento. Todo ello supone un incentivo fiscal ligado a la mejora de la capitalización de las empresas y su solvencia empresarial.

LA AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO

Las nuevas tablas de amortización aprobadas, simplifican considerablemente las ya existentes. Se trata de tablas más prácticas y menos complejas que las anteriores basadas en los elementos amortizables para cada tipo de actividad económica.

La libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos de escaso valor se sitúa entre los 300€ de coste máximo individual y 25.000€ de máximo conjunto anual. Un intervalo más flexible que el anterior (entre 600 y 12.000 euros).

LA AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Se ha eliminado el requisito que condicionaba la deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado intangible a que la compra del bien no se realizara en una entidad que formase parte del grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. De esta forma, las compras de intangibles que se efectuasen a empresas del grupo se podrían beneficiar de la amortización sistemática, en el caso de activos intangibles de vida útil definida y de la deducción sistemática prevista para los activos de vida útil indefinida. En este sentido existe normativa transitoria para lo referente a operaciones anteriores.

Además se ha eliminado de la norma la limitación al 10% de la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida. De esta forma se admite su deducibilidad en función de la vida útil del bien.

Por otro lado se ha unificado el importe deducible, sin imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el caso del inmovilizado intangible de vida útil indefinida y el fondo de comercio, fijándolo para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 en el 5%. Para los períodos impositivos iniciados durante el año 2015 se mantienen los límites de años anteriores, de tal manera que el importe deducible es del 2% para el inmovilizado intangible de vida útil indefinida y del 1% para el fondo de comercio. Cabe mencionar, que mientras redactamos este documento, está en trámite el Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas, que prevé que los activos intangibles de vida útil indefinida y el fondo de comercio vuelvan a ser amortizables. Ello provocará en todo caso, una adaptación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades limitando el importe de la amortización deducible al 5%. Es decir, cambiará el tratamiento contable pero se mantendrá el fiscal.

SOCIEDADES CIVILES QUE NO TENGAN OBJETO MERCANTIL

En este punto, a nuestro entender deberían de haberse definido cuales son las sociedades civiles que tienen objeto mercantil y que pasarán a ser contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Está generando incertidumbre el hecho que el artículo 7.1 letra a) de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades haya conceptualizado que las sociedades civiles que tengan objeto mercantil pasarán a tributar por este impuesto a partir de 2016. Además, no se define claramente cuales son aquellas sociedades civiles que podrán continuar en atribución de rentas.

Bien es cierto que esta definición pasa por la reforma del propio Código de Comercio que deberá despejar esas dudas, pero no es menos cierto que la propia Ley establece en su *disposición transitoria trigésima segunda “el modus operandi”* en aquellos casos en que las sociedades civiles pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Esta incertidumbre jurídica provoca desconfianza al operador económico y debe actuarse en consecuencia para poder tomar las decisiones oportunas con tiempo, puesto que ello no es solamente una cuestión tributaria, si no que atañe a cuestiones jurídicas relevantes: contratos de arrendamiento, contratos mercantiles, etc.

ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

En cuanto a las entidades sin ánimo de lucro, no se definen en ningún artículo particularidades concretas más allá de lo definido en el artículo 110 de la Ley 27/2014, de 27 de septiembre. Aunque después de haber establecido los nuevos límites económicos en cuanto a la obligación de estas entidades respecto a la obligación de tributar por Impuesto sobre Sociedades, se encuentra los límites siguientes:

- a) Que sus ingresos totales no superen 50.000€ anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000€ anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención.

A la práctica se puede superar fácilmente el importe de 2.000€ como rentas no exentas. Es un hecho, que en la gran mayoría de entidades sociales y culturales, el destino de los ingresos obtenidos como actividades económicas se destina igualmente a la finalidad social de esa entidad sin ánimo de lucro, tal como define el citado artículo 110 respecto de las rentas exentas.

Ello conlleva que muchas de estas entidades tengan la obligación de presentar Impuesto sobre Sociedades, y en consecuencia, establecer la precisa contabilidad. Echamos en falta que no se defina de forma expresa en el Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades si las actividades económicas destinadas a cumplir el objeto social deberán tributar o no, y se computarán como no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN Y ABONO DE CRÉDITOS EXIGIBLES FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA

La conversión de activos por impuesto diferido definidos en el apartado 1 del artículo 68 del Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades merece especial atención. En él se explica que un crédito exigible frente a la Administración tributaria en el que se puede optar por solicitar su abono o por compensar dichos créditos con otras deudas, la resolución deberá notificarse en el plazo de 6 meses. Echamos en falta que no se diga de forma expresa que si no se produce dicha resolución, se entienda estimada de forma positiva la solicitud realizada.

Consideramos que está por resolver cual es la naturaleza contable de este tipo de impuestos negativos ya que puede darse el caso de tener derecho a recibir un pago de la Administración sin haber ni tan siquiera devengado el gasto por el impuesto.

RESERVA DE NIVELACIÓN PARA EMPRESAS CUYA CIFRA DE NEGOCIOS SEA INFERIOR A 10.000.000€ (EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN)

Este concepto consiste en una reducción sobre la base imponible positiva, aunque no se puede entender como una verdadera reducción sino un diferimiento en la tributación. Se trata de un incentivo fiscal solo para las entidades de reducida dimensión y para las entidades sujetas al tipo de gravamen general del 25% (28% en 2015), entendemos que quedarían excluidas las de nueva creación por tener un tipo impositivo inferior.

Este incentivo implica una reducción máxima del 10% de la base imponible positiva con un límite máximo de un millón de euros. Ello es un anticipo para la compensación de futuras bases negativas. La base reducida en un ejercicio se deberá añadir en el período impositivo que finalice en los 5 ejercicios siguientes en que se practique dicha

minoración siempre que la sociedad tenga una base imponible negativa. Si no se obtienen bases imponibles negativas en estos 5 ejercicios siguientes, la sociedad adicionará la reducción aplicada, en la del último ejercicio que concluya dentro del plazo de los 5 años, por lo que se produce un diferimiento de tributación.

Concluyendo, una vez repasados los aspectos que merecen especial atención dada una primera lectura de la nueva Ley, nos queda una perspectiva crítica por lo que atañe a la visión de la PYME.

Nuestro objeto de crítica es que la nueva ley no ha introducido ninguna mejora que favorezca tangiblemente a nuestro tejido empresarial principal. Solamente el último punto tratado sobre la reserva de nivelación, complicado por su cómputo, podría ser ciertamente lo que parece un aspecto positivo para la PYME. Aún así tampoco acaba siendo verdaderamente un beneficio tangible. La nueva Ley, a nuestro entender, sólo permite diferir durante un plazo de 5 años la tributación o lo que es lo mismo el pago de una ínfima parte de la cuota.

Veremos en adelante, como se materializan los cambios introducidos por la nueva Ley y si habrá mejoras en el reglamento de aplicación del Impuesto para esclarecer la visión práctica de la nueva norma.

ÚLTIMOS DOCUMENTOS PUBLICADOS

DOCUMENTOS TÉCNICOS

- Anàlisi canvis règim econòmic de la nova Llei de Cooperatives de Catalunya (Com. Cooperatives)
- El despacho de nueva generación (Oriol López Villena)
- Aspectos clave del perfil emprendedor global (Ferran Lemus)
- Principales novedades de la Ley de Sociedades de Capital (Departamento Técnico del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya)
- Cierre contable fiscal para las Pymes (Manuel Rejón)
- La factura electrónica: una realidad de las administraciones (Comisión OSI-comisión conjunta CEC-ACCID)
- La fase final de migración a SEPA (Pere Brachfield)
- Efectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores (Ley 14/2013 de 27 de septiembre) (Anselm Constans) Impuesto sobre el valor añadido. Criterios de caja: Aspectos relevantes y contabilización (Gemma Palet y José Manuel Lizanda)
- El control presupuestario en las empresas editoriales (Nati Sánchez Aznar)
- El cuadro de mando: soporte de sistema de indicadores (Luis Muñiz)
- Capital humano: un intangible relevante durante la crisis (Joan Anton Ros Guasch)
- El ABC del Credit Manager (Joan Anton Ros Guasch)
- El nuevo impuesto sobre sociedades (Comisión Relaciones Contabilidad-Fiscalidad)
- Nuevas tablas de amortización (Jordi Baqués)
- Memorias anuales: Normal, Abreviada y PYMES (ACCID)

Para consultar los documentos relacionados [clicka aquí](#)

DOCUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

- El método de estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad (Maria J.Masanet Llodrà)
- Associació de Comptables de Catalunya (1924-1940) (Marc Amat)
- Análisis de las modificaciones estatutarias para adaptar el régimen de reembolso del capital social a las normas contables de las Cooperativas (Yolanda Montegut, Joan Josep González, Joseba Polanco y Ramon Bastida)
- Investigación en contabilidad en Cataluña: Diagnóstico de la situación actual y perspectivas (Soledad Moya, Diego Prior y Gonzalo Rodríguez)
- Los indicadores no financieros como herramienta para la gestión de la empresa: análisis empírico en PYMES (Jordi Perramon)
- Efectos de la aplicación de las NIIF en el coste de capital de las empresas españolas (David Castillo Merino, Carlota Menéndez Plans y Neus Orgaz Guerrero)
- Análisis de la inversión empresarial catalana en China (Ana Beatriz Hernández)
- Indicadores de responsabilidad social de las organizaciones del ámbito de trabajo (Montserrat Llobet Abizanda)
- Percepciones de las cooperativas catalanas auditadas sobre el proceso de implementación de la NIC 32 en el capital social (Comisión Contabilidad de las Cooperativas)
- Aplicación de herramientas de la contabilidad de gestión en la administración local (Josep Viñas y Pilar Curós)
- Grado de implantación del USALI en el sector hotelero de Cataluña (Lucia Clara Banchieri y Fernando Campa)
- El Impacto de la transición al nuevo PGC de las grandes empresas catalanas (M.Àngels Fitó, Francesc Gómez, Soledad Moya)
- El grado de implantación del CMI en las empresas catalanas (Lucía Clara Banchieri y Fernando Campa)

Para consultar los documentos relacionados [clicka aquí](#)



Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org
www.accid.org
[@AssociacioACCID](#)