

l'fiscal)

L'impost sobre societats 2019. Principals modificacions a la Llei 27/2014



Jordi Casals

*Membre de la Comissió Fiscal
del CCJCC
Soci de FAURA-CASAS
AUDITORS-CONSULTORS, SL*



Josep Maria Noguera i Amiel

*Membre de la Comissió Fiscal
del CCJCC
Soci-director de
JMNUGUERA SERVEIS DE
CONSULTORIA
Membre del Gabinet d'Estudis
de l'APTTCiB i de FETTAFF*

Ens trobem de ple en el moment d'acabar de polir el tancament comptable de l'exercici 2019 per tal de formular els comptes anuals i, si s'escau, sotmetre'ls a la verificació per part de l'auditor extern. I, com és habitual, la darrera operació que cal dur a terme és el càlcul i registre comptable de la liquidació de l'Impost sobre societats per tal de rendir comptes amb l'Administració tributària dins dels primers vint-i-cinc dies del mes de juliol.

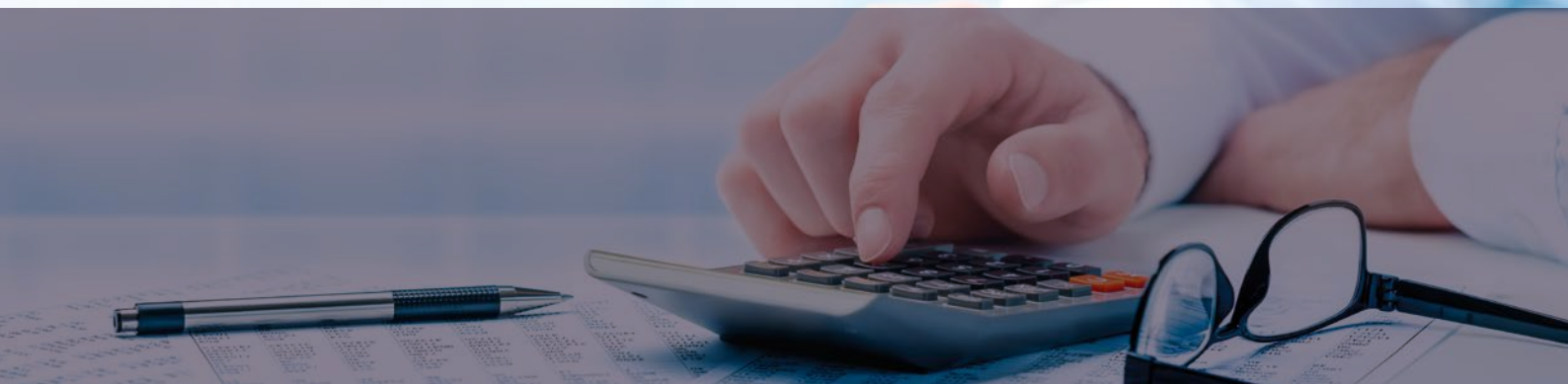
Tot i que, amb un exercici sense pressupostos i amb una activitat legislativa poc activa, no s'han aprovat reformes significatives pel que fa a l'impost que grava les rendes obtingudes per les entitats jurídiques, en aquest article volem recollir les principals modificacions que s'han introduït a la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre societats, ja sigui per la via legislativa o per la interpretativa, per part tant dels tribunals com de la Direcció General de Tributs.

CONTRIBUENTS. LES SOCIETATS CIVILS

Recordem que, amb l'entrada en vigor de la Llei 27/2014, a partir dels exercicis que es van iniciar l'1 de gener de 2016, s'inclouen, dintre de l'àmbit subjectiu d'aplicació de l'Impost sobre societats, totes les entitats jurídiques, llevat de les societats civils que no tinguin objecte mercantil.

La interpretació sobre l'àmbit d'aplicació d'aquesta modificació va generar inicialment certa confusió que l'Administració tributària va aclarir a través de diverses consultes vinculants de la Direcció General de Tributs (entre d'altres V2378-15, V2391-15, V2394-15, V2430-15 i V2378-15), de les quals s'acaba conclouent:

- Que, en l'àmbit tributari, una societat civil adquireix la personalitat jurídica quan així ho posi de manifest davant l'Administració tributària i, per tal de demostrar-ho, hauran de constituir-se en escriptura pública, o bé en document privat que, en qualsevol cas, cal aportar per tal que li sigui assignat el número d'identificació fiscal corresponent.
- Que s'entén per objecte mercantil la realització d'una activitat econòmica de producció, intercanvi o prestació de serveis per al mercat en un sector no exclòs de l'àmbit mercantil, deixant, per tant, excloses de ser contribuents de l'Impost sobre societats, les societats civils que es dediquin a activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres i de caràcter professional.



EXEMPCIONS

La Llei de pressupostos per a l'exercici 2018, i amb aplicació per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2017, va introduir una exempció a l'impost per a les rendes obtingues per les autoritats portuàries com a conseqüència de la transmissió d'elements de l'immobilitzat, sempre que el fruit de la venda es destini a l'amortització de préstecs atorgats per Puertos del Estado o bé altres entitats oficials de crèdit per al finançament d'inversions en elements de l'immobilitzat relacionades amb el seu objecte o finalitat fundacional.

DESPESES NO DEDUÏBLES

Amb efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir del 10 de novembre de 2018, el Reial decret llei 17/2018, introdueix una nova lletra a l'article 15 de la Llei de l'impost sobre societats per la qual es considera despesa fiscalment no deduïble l'import del pagament de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (ITPiAJD), en la modalitat d'Actes Jurídics Documentats (AJD), quan qui el suport sigui el prestatari (com a norma general, l'entitat financera).

Aquesta modificació té origen en la controvèrsia generada per la decisió del Ple del Tribunal Suprem de considerar que són els prestataris els qui han d'assumir el pagament de l'AJD quan es tracti d'escriptures de constitució de préstec amb garantia hipotecària, i que va comportar la modificació de l'article 29 del text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre)

BASE IMPOSABLE. ENTITATS DE CRÈDIT

L'aprovació de la Circular 4/2017, de 27 de novembre, del Banc d'Espanya, a entitats de crèdit, sobre normes d'informació financera pública i reservada, i dels models d'estats financers, comporta l'adequació de la normativa comptable als canvis de l'ordenament europeu derivats

de l'adopció de dues Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) –la NIIF 9 i la NIIF 15–, que modifiquen els criteris de comptabilització dels instruments financers i dels ingressos ordinaris, a partir de l'1 de gener de 2018.

En concret, la modificació de la NIIF 9 permet que les variacions de valor originades per l'aplicació del criteri de valor raonable es reclassifiquin en el moment de la baixa de l'instrument financer a una partida de reserves. Derivat d'aquesta modificació d'àmbit sectorial, es modifica la redacció de l'article 17.1 de la Llei de l'impost sobre societats que, si bé en un primer moment feia exclusivament referència al fet que les variacions de valor originades per aplicació del criteri del valor raonable no tindrien efectes mentre no calgués imputar-les al compte de pèrdues i guanys, s'hi afegeix que, igualment tindran efectes fiscals quan s'hagin d'imputar a un compte de reserves, si així ho estableix una norma legal o reglamentària.

MODIFICACIÓ EN L'AMORTITZACIÓ DE L'IMMOBILITZAT INTANGIBLE

A partir de l'1 de 2016, s'assenyala que amb caràcter general tots els immobilitzats intangibles són actius de vida útil definida, i si aquesta no pot estimar-se de manera fiable s'amortitzarà en un termini de 10 anys, tret que s'establís per disposició legal o reglamentària un termini diferent.

Per tant, han deixat d'existir els immobilitzats intangibles de vida útil indefinida. Així mateix, continua sent deduïble fiscalment l'amortització comptable dels intangibles amb vida útil definida, encara que es manté el límit màxim anual del 5% per a tots els immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida, inclòs el fons de comerç. Per tant, s'hauran de continuar practicant ajustos en la base imposable de l'Impost sobre societats, entre el 10% d'amortització comptable i el 5% de dotació en l'àmbit fiscal.

Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes –Disp. final 1a quatre i Disp. final 5a.

TRACTAMENT DE L'EXEMPCIÓ EN VALORS REPRESENTATIUS DE FONNS PROPIS D'ENTITATS I ESTABLIMENTS PERMANENTS

El Reial decret llei 3/2016, de 2 de desembre, va modificar alguns aspectes del tractament de l'exempció en valors representatius de fons propis d'entitats, en el sentit següent:

Per als períodes iniciats a partir de l'1 de gener de 2017:

- a) No seran deduïbles les pèrdues realitzades en la transmissió de participacions en entitats sempre que es tracti de participacions amb dret a l'exempció en les rendes positives obtingudes, tant en dividendes com en plusvàlues generades en la transmissió de participacions.
- b) Així mateix, queda exclosa d'integració en la base imposable qualsevol tipus de pèrdua que es generi per la participació en entitats ubicades en paradisos fiscals o en territoris que no assoleixen un nivell de tributació adequat.

REDUCCIONS DE LA BASE IMPOSABLE. RESERVA DE CAPITALITZACIÓ

La consulta de la Direcció General de Tributs (DGT) V1836-18, de 22 de juny de 2018, ha resolt una de les qüestions que havia plantejat més dubtes interpretatius en relació amb l'import dels fons propis que s'han de mantenir per poder-se considerar acomplert el requisit de manteniment que es regula a la lletra a) de l'article 25.1 de la Llei 27/2014.

D'acord amb el literal de la norma, l'import de l'increment dels fons propis de l'entitat ha de mantenir-se durant un termini de 5 anys des de la data de tancament de l'exercici impositiu al qual correspongui la reducció, llevat que aquesta es derivi de l'obtenció de pèrdues comptables en l'entitat. Aquesta redacció va donar lloc a interpretacions confuses, fins i tot per part de la mateixa DGT (consultes V4962-16 i V0134-17), en el sentit que el que s'havia de mantenir era l'increment dels fons propis, i no el seu valor incrementat.

Doncs bé, el que conclou la consulta esmentada és que allò que s'ha de mantenir són, precisament, els fons propis incrementats. És a dir, en cadascun dels exercicis posteriors al tancament del període impositiu al qual correspongui la reducció, s'haurà de comparar l'import dels fons propis al tancament de l'exercici, excloent-ne el resultat de l'any, amb els fons propis a l'inici de l'exercici inicial, excloent-ne el resultat de l'exercici anterior, i el resultat haurà de ser igual o superior a l'increment dels

fons propis pel qual es va originar la reducció. Això impediria la distribució de reserves voluntàries que es van obtenir amb anterioritat a l'aplicació de la reducció, si com a resultat d'aquesta, es reduís el valor dels fons propis per sota de la xifra indicada.

En relació amb la reserva de capitalització cal recordar que, per a les entitats que tanquin l'exercici fiscal el 31 de desembre, l'exercici 2020 és el darrer en què caldrà mantenir l'import mínim dels fons propis que, si s'escau, varen donar lloc a la reducció de la base imposable per aplicació de la reserva de capitalització corresponent a l'exercici 2015.

TRACTAMENT DE LA REDUCCIÓ DE LES RENDES OBTINGUDES PER LA CESSIÓ O TRANSMISSIÓ DE DETERMINATS ACTIUS INTANGIBLES (PATENT-BOX)

Es va modificar la delimitació dels actius intangibles amb dret a reducció en l'àmbit de l'Impost sobre societats, d'acord amb la modificació de la Llei de pressupostos de 2018.

Aquesta nova delimitació exclou els actius no susceptibles de registre, i així mateix introdueix dos requisits més:

- L'obligació de diferenciar la contraprestació corresponent als serveis accessoris que presta l'entitat cedent que s'amplia a la prestació accessòria de béns.
- L'exigència per l'entitat cedent de disposar de registres comptables per a determinar els ingressos i despeses directes corresponents als actius objecte de cessió.

També s'amplia l'abast de la reducció a les rendes que s'obtinguin pels "models d'utilitat, certificats complementaris de protecció de medicaments i de productes fitosanitaris", així com al "programari avançat registrat que s'hagi obtingut com a resultat de projectes d'R+D". Ha desaparegut la referència que es feia als "plànols, fórmules o procediments secrets" i als "drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques".

Les rendes que es podran beneficiar de la reducció, en virtut de les modificacions, seran:

- Les rendes positives procedents de la transmissió o cessió de l'ús de l'actiu intangible que superin la suma de les despeses incorregudes per l'entitat relacionades amb aquest actiu, tant en la seva creació com en la seva amortització posterior.

- les rendes negatives que s'obtinguin en un període impositiu són també objecte de reducció, si en períodes impositius anteriors s'han obtingut rendes positives a les quals s'hagués aplicat la reducció, mentre no superin l'import d'aquestes rendes positives anteriors.

Cal recordar que aquestes rendes procedents de la cessió del dret d'ús o d'explotació es redueixen en la base imposable en el percentatge que resulta de multiplicar un 60% per un quocient en el qual es tenen en compte bàsicament les despeses incorregudes per l'entitat cedent relacionades amb la creació de l'actiu intangible.

PAGAMENTS FRACCIONATS

Amb l'entrada en vigor de la Llei 27/2014, d'1 de gener de 2015, no es varen produir modificacions significatives en relació amb el règim legal dels pagaments fraccionats.

No obstant això, la disposició addicional 14a de la Llei, introduïda pel Reial decret llei 2/2016, de 30 de setembre, pel qual s'introdueixen mesures tributàries adreçades a la reducció del dèficit públic, estableix que, a l'hora de determinar l'import dels pagaments fraccionats que s'han de dur a terme a partir de l'1 d'octubre de 2016, les entitats que en l'exercici anterior hagin tingut una xifra de negoci superior a 10 milions d'euros, hauran d'ingressar el més gran dels imports següents:

- El que resulti d'aplicar les 19/20 parts del tipus de gravamen que els correspongui, arrodonit per excés (amb caràcter general el 24%) a la base imposable (resultat comptable +/- ajustos - BINs) dels tres, nou i onze primers mesos de l'exercici, minorat en l'import de les retencions suportades i els pagaments fraccionats dels períodes anteriors.
- El 23% del resultat comptable dels tres, nou i onze primers mesos de l'exercici, minorat exclusivament en l'import dels pagaments fraccionats.

En l'àmbit d'exclusió en l'aplicació d'aquesta tributació mínima definida per a les entitats amb una xifra de negoci superior a 10 milions d'euros, la Llei de pressupostos per a l'exercici 2018 va incloure, entre les entitats excloses, les societats de capital risc pel que fa a les rendes exemptes, juntament amb les que ja gaudien de l'exclusió: les entitats parcialment exemptes, les acollides al règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i d'incentius al mecenatge (Llei 49/2002), les societats i fons d'inversió col·lectives, els fons de pensions...

APLICACIÓ DEL RÈGIM ESPECIAL D'EMPRESES DE REDUÏDA DIMENSIÓ

Com a recordatori en l'aplicació d'aquest règim especial i d'acord amb el tancament fiscal de l'exercici 2019, s'entén per empresa de reduïda dimensió la que el seu import de xifra de negocis en el període impositiu immediat anterior sigui inferior a 10 milions d'euros, i cal tenir en compte que:

- Les entitats patrimonials no podran ser considerades empreses de reduïda dimensió als efectes dels incentius fiscals d'aquest règim especial (art. 101 a 103 LIS).
- Si l'entitat forma part d'un grup de societats, l'import dels 10 milions d'euros es refereix al conjunt de totes les entitats que pertanyen al grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que corresponguin per normativa comptable, respecte de les operacions internes realitzades en el si del grup.
- Aquest règim fiscal especial també s'aplica en els tres períodes impositius següents a aquell en què l'empresa assoleixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros, amb independència de l'import de la xifra de negocis que hi hagi en aquests tres períodes impositius addicionals. Per poder aplicar el règim fiscal especial en aquests altres tres períodes addicionals, s'exigeix com a condició que en el període impositiu que s'assoleixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros i en els dos períodes impositius anteriors, l'entitat hagi complert les condicions per a ser considerades de reduïda dimensió.

ENTITATS DE REDUÏDA DIMENSIÓ. RESERVA D'ANIVELLAMENT

Tot i que no s'ha produït cap modificació normativa pel que fa a la regulació de la reducció en la base imposable de les entitats que aconsegueixen els requisits per poder aplicar el règim fiscal especial de les entitats de reduïda dimensió per la dotació a la reserva d'anivellament, cal recordar que les entitats que tanquin l'exercici fiscal el 31 de desembre, hauran d'integrar en la base imposable de l'Impost sobre societats corresponent a l'exercici 2020 l'import de la reducció que, si s'escau, hagin aplicat en la liquidació de l'exercici 2015 pel concepte de "reserva d'anivellament" i que no s'hagin minorat amb bases imposables negatives durant el període 2016-2019.



DEDUCCIONS. PER CREACIÓ D'OCUPACIÓ

Amb efectes per als contractes indefinits que es formalitzin a partir de l'1 de gener de 2019, no són d'aplicació les deduccions a la quota de l'Impost sobre societats que regula l'article 37 de la Llei 27/2014.

Cal recordar que les deduccions anaven vinculades a la formalització d'un contracte indefinit de suport als emprenedors, tal com definia l'article 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol. Aquesta disposició ha estat derogada pel Reial decret llei 28/2018, de 28 de desembre, per a la revaloració de les pensions públiques i altres mesures urgents en matèria social, laboral i d'ocupació.

RÈGIM DE DEDUCCIÓ EN LES PRODUCCIONS CINEMATogrÀFIQUES

A tall de recordatori, aquesta deducció que està en l'àmbit de la bonificació en la realització de determinades activitats, preveu una deducció en les inversions en produccions espanyoles de llargmetratges cinematogràfics i de sèries audiovisuals de ficció, animació o documental, i que permeten la confecció d'un suport físic previ a la seva producció industrial seriada. I, per tant, donen dret al productor a una deducció:

- Del 25% sobre el primer milió de base de la deducció.
- Del 20% sobre l'excés d'aquest import.

La base de la deducció estarà constituïda pel cost total de la producció, així com per les despeses per a l'obtenció de còpies i les despeses de publicitat i promoció a càrrec del productor fins al límit per ambdós del 40% de cost de la producció.

Almenys el 50% de la base de la deducció s'haurà de correspondre amb despeses realitzades en territori espanyol, i l'import de la deducció no podrà ser superior a 3 milions d'euros.

S'han de complir altres requisits d'inversió del 50% dels beneficis que s'obtinguin en la realització d'activitats que donen dret a la deducció i obtenció de certificat de l'Institut Nacional de les Arts Escèniques i Musical.

Tanmateix, la modificació que va introduir la Llei de pressupostos de 2018, és que els productors que s'acullin a aquest incentiu fiscal, han d'assumir obligacions d'incloure en els títols de crèdit i en la publicitat de la producció referències específiques d'haver-se acollit a l'incentiu fiscal i remetre material divers de la producció audiovisual que s'hagi dut a terme i promocionar-la en el territori on s'hagi fet, entre d'altres.

En el supòsit d'una coproducció, els imports assenyalats es determinaran, per a cada coproductor, en funció del respectiu percentatge de participació en aquella.

Així mateix, les despeses realitzades en la producció i exhibició d'espectacles en viu d'arts escèniques i musicals gaudiran d'una deducció del 20%. La base de la deducció estarà constituïda pels costos directes de caràcter artístic, tècnic i promocional incorreguts i no podrà superar l'import de 500.000 euros per contribuent.

Els productors registrats en el Registre d'Empreses Cinematogràfiques del Ministeri de Cultura i Esports que s'encarreguin d'una execució d'una producció estrangera, que permetin la confecció d'un suport físic previ a la seva producció industrial seriada, gaudiran d'un dret a una deducció del 20% de les despeses realitzades en territori espanyol, sempre que aquestes despeses siguin, almenys, d'1 milió d'euros.

REVERSIÓ DE LES PÈRDUES PER DETERIORAMENT DEL VALOR DE PARTICIPACIONS QUE VAN SER FISCALMENT DEDUÏBLES EN PERÍODE IMPOSITIUS PREVIS A 2013

El Reial decret 3/2016, modifica la Disposició transitòria 16a de la Llei de l'impost sobre societats, on es disposa que la reversió de les pèrdues per deteriorament de valor de les participacions que varen ser fiscalment deduïbles en períodes impositius previs a 2013, i que a partir d'aquesta data ja no ho són, s'haurà de fer la reversió per un import mínim anual, de forma lineal durant cinc anys. Comporta una mesura d'eixamplament de la base imposable, que consisteix en un nou mecanisme de reversió de valor de participacions dels deterioraments que van ser fiscalment deduïbles previs a 2013. Comporta una reversió en els períodes impositius a partir de 2016, que significa una retroactivitat en la no consideració de la pèrdua comptabilitzada davant de la disminució de l'import recuperable respecte del valor d'adquisició, sense que s'hagi produït la pèrdua. Un criteri del tot discutible, encara que plenament aplicable.

OBLIGACIÓ DE PRESENTAR ELS MODELS DE DECLARACIÓ 232 (OPERACIONS AMB ENTITATS VINCULADES I AMB PARADISOS FISCALS) I MODEL 231 (DECLARACIÓ INFORMACIÓ PAÍS PER PAÍS)

Des de l'exercici 2016, s'han creat nous models de declaració:

- El model 232, que s'ha d'emplenar amb la informació d'operacions amb persones amb entitats vinculades (art. 13.4 del Reglament de l'impost sobre societats), dels contribuents de l'impost i de l'Impost sobre la renda de les persones físiques que actuïn mitjançant establiment permanent, que duguin a terme operacions vinculades en els termes que preveu l'art. 18.2 de la Llei 27/2014.
- El model 231 d'informació país per país, segons el que disposen els art. 13 i 14 del Reglament de l'impost sobre societats. Serà exigible per als períodes impositius iniciats a partir d'1 de gener de 2016. El termini per a presentar aquesta informació conclou transcorreguts 12 mesos des de la finalització del període impositiu. Aquesta declaració l'hauran d'aportar les entitats residents en territori espanyol que tinguin la condició de dominants d'un grup i que no siguin al mateix temps dependents d'una altra entitat resident o no resident, quan l'import net de la xifra de negocis del conjunt

de persones o entitats que formin part del grup, en els 12 mesos anteriors a l'inici del període impositiu, sigui almenys de 750 milions d'euros, i també per a les entitats residents en territori espanyol dependents, directament o indirecta, d'una entitat no resident en territori espanyol que no sigui al mateix temps dependent d'una altra o establiments permanents d'entitats no residents, amb la mateixa quantia de xifra de negocis. I hi han de concórrer, a més, determinades circumstàncies que cal tenir en compte pel que fa a aquesta declaració.

POSSIBILITAT DE DESTINAR UN 0,7% DE LA QUOTA ÍNTEGRA A SUBVENCIONAR ACTIVITATS D'INTERÈS GENERAL

La Llei de pressupostos generals per a 2018, ha possibilitat que es pugui destinar el 0,7% de la quota íntegra de l'Impost sobre societats a subvencionar activitats d'interès general considerades d'interès social.

Per tant, els contribuents el període impositiu dels quals finalitzi a partir del 3 de juliol de 2018 -data d'entrada en vigor de la Llei 6/2018, de 3 de juliol- podran efectuar dita destinació, especificant-t'ho en la mateixa liquidació de l'Impost (Model 200).

Recordem molt bé, quan es va produir la reforma fiscal operada des de l'1 de gener de 2015, que es pretenia una "estabilitat jurídica" més gran de l'Impost sobre societats.

Certament, la complexitat del mateix impost, la internacionalització de les empreses cada vegada més acusada, els nous criteris dels diferents governs, i la no recuperació substancial d'una recaptació més gran de l'impost, i també per canvis comptables i financers, han comportat unes modificacions de caràcter rellevant, i que afecten sens dubte als ajustos que s'han de dur a terme en la liquidació de l'Impost sobre societats i que comprometen, de vegades i en gran mesura, un increment en els imports que s'han de liquidar per aquest concepte impositiu. Així com també més obligacions en la informació que s'ha de facilitar, ja sigui pels nous models esmentats, com també per "l'ampliació d'apartats" en el mateix model de la declaració (Model 200).

Certament, preteníem fer aquestes reflexions en format de "flashos" en els aspectes modificats més rellevants i/o canvis de criteri de la mateixa DGT, que haurem de considerar a l'hora d'afrontar una bona planificació i adequació per computar l'import de la factura per l'Impost sobre beneficis.