

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ASPECTOS CLAVE DE LOS AJUSTES FISCALES DE LA LEY 27/2014 EN LOS CIERRES CONTABLES.

1.- INTRODUCCIÓN: RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE, NUEVAS DEFINICIONES.

La Ley 27/2014 del Impuesto s/. Sociedades, entró en vigor el 1 de Enero de 2015. La nueva normativa aprobada mantiene la estructura del Impuesto sobre Sociedades que estuvo vigente hasta 31 de Diciembre de 2014 (TRLIS del Real Decreto 4/2004), y como no podía ser de otra forma, sigue siendo el resultado contable, la magnitud a partir de la cual se determina la base imponible. Una de las consideraciones previas a un análisis más pormenorizado, consiste en preguntarse si el “gap diferencial” entre el resultado contable y la base imponible, se ha reducido o ampliado, y es ahí donde radica, a nuestro entender, un impuesto más complejo y con una mayor distancia a la hora de realizar la conciliación entre el resultado contable y la base imponible.

Puede decirse claramente que el denominador común del nuevo Impuesto s/. Sociedades, consiste en haber ensanchado las bases imponibles, dicho de otra forma, va a existir un “gap” más profundo, una distancia mucho mayor entre el resultado contable, construido mediante la aplicación de normas de valoración de acuerdo con las normas de registro y valoración contables del PGC 2007 (Real Decreto 1514/2007), y la obtención de la base imponible de acuerdo a la nueva Ley, y que supondrá a la práctica una mayor base imponible, y en consecuencia, una mayor tributación.

Al margen de esa mayor distancia para definir la base imponible del Impuesto s/. Sociedades, y estando ante el primer cierre contable del ejercicio 2015 y el próximo de 2016, se impone tener en cuenta, también aspectos clave como la nueva definición de aquellas compañías que puedan ser consideradas patrimoniales, la nueva definición de actividad económica, aquellas reglas de imputación temporal que imponen nuevos criterios, y aquellos gastos que no serán deducibles fiscalmente, y que efectivamente “ensanchan” la distancia entre resultado contable y base imponible, lo que redundará en incrementar los ajustes positivos ya sea como diferencias permanentes o diferencias temporarias, en su caso.

A título de recordatorio, las diferencias permanentes son aquellas que no se compensarán en el futuro, y pueden ser positivas o negativas, mientras que las diferencias temporarias, se compensarán en el futuro, siendo positivas las que serán deducibles en el futuro, o negativas las que serán imponibles en el futuro. Sin duda, la nueva ley 27/2014 amplía el catálogo de diferencias permanentes y temporarias, de las que destacaremos algunas resultantes de determinadas reglas de imputación temporal y de gastos no deducibles.

También debe tenerse en cuenta que el cómputo de la propia magnitud del Impuesto s/. Sociedades, deba contemplar ya no solamente el cálculo del impuesto respecto del resultado obtenido, sino también los ajustes respecto de los activos y pasivos por impuesto diferidos relativos a ejercicios anteriores, que revertirán fiscalmente al nuevo tipo impositivo general (28% para el 2015 y 25% a partir de 2016), que deberán ajustarse contablemente ¹.

¹ Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios regulado en la norma de registro y valoración 13.^ª Impuestos sobre beneficios (NRV 13.^ª) del PGC, sigue basándose en el método de la deuda pero emplea una sistemática diferente; el denominado enfoque de balance. Por ello es necesario establecer los criterios para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios siguiendo la nueva metodología, mediante el desarrollo de la NRV 13.^ª del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios incluidos en las consultas sobre esta materia publicadas en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC).(Resolución de 9 de Febrero de 2016, del ICAC, por el que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre beneficios).

La definición y determinación de la base imponible, se mantiene, no obstante como en la normativa anterior, siendo el método de determinación principal de la base imponible el de estimación directa:

Base Imponible = Resultado Contable ± Ajustes - <B.I. Negativas>

Ciertamente en esos ajustes, aparecerán por primera vez disminuciones de la base imponible referidas a la Reserva de Capitalización y a la Reserva de Nivelación (que supone un diferimiento del impuesto), y asaltan precisamente dudas, como primer ejercicio de “transición” al próximo ejercicio 2016, en cuanto a la aplicación de la Reserva de Nivelación para Pymes (*empresas de reducida dimensión cuya cifra de negocios sea inferior a 10.000.000 €*), respecto a su aplicabilidad y a partir de que cifra de base imponible sería aplicable, en este ejercicio 2015, y que pudiera derivar en una de las sorpresas en este primer año de aplicación y de transición del tipo impositivo general del 30% al 28%, hasta situarse al tipo general del 25% a partir de 2016, puesto **que alguna interpretación por parte de la Administración tributaria, en el sentido que en el ejercicio 2015, solamente será aplicación dicha reserva a partir de los 300.000 € de base imponible, puesto que es a partir de ese tramo que se le aplica ese “tipo general”, y no sería hasta 2016, que el tipo general ya en el 25%, sería aplicable en todo el tramo de base imponible.**

Y también, antes de reflejar aquellos ajustes que van a provocar mayores distancias entre resultado contable y la base imponible, tal como comentábamos, deberemos configurar y aplicar de forma práctica los nuevos criterios en el primer cierre contable y fiscal del ejercicio 2015, por lo que, de entrada, es relevante destacar en cuanto a la propia definición del hecho imponible aquellas sociedades que puedan ser consideradas patrimoniales, así como la propia definición de actividad económica de carácter general, así como la de arrendamiento de inmuebles, conceptos que quedan incorporados en la nueva Ley, puesto que de dicha conceptualización, se van a desprender circunstancias relevantes a tener en cuenta:

1.1.- DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

El artículo 5 de la Ley 27/2014, entiende con carácter general que se desarrolla una actividad económica, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Y cuando la sociedad desarrolle la actividad de arrendamiento de inmuebles, para que sea considerado actividad económica, deberá existir, al menos, una persona con contrato laboral y jornada completa; sin que sea necesario que deba existir un local exclusivo para realizar dicha actividad. Debe mencionarse asimismo que el análisis de la existencia de actividad económica, se realizará, en su caso, a nivel de grupo mercantil.

Al respecto es relevante, que aunque el legislador ha creído oportuno el que no sea necesario disponer de un local destinado exclusivamente a la gestión del arrendamiento, sigue siendo necesario, en el ámbito del Impuesto s/. Sucesiones y Donaciones, para que se considere actividad económica.

Por ello cabe reflejar la contradicción existente ante el cambio que se produce en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades respecto de dichos requisitos, con los existentes en otros impuestos, **que conllevará a la práctica una restricción de las bonificaciones de la empresa familiar en el ámbito del Imppto. s/. Sucesiones y Donaciones, si solamente se cumplen los requisitos pretendidos en la nueva**

Ley respecto de aquellas empresas que desarrollen actividades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles.

1.2.- DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL

Ciertamente, podría decirse que añade cierta seguridad jurídica, una definición, que aunque conllevará controversia en su conceptualización, si que concreta cuando debe entenderse que estamos ante una sociedad patrimonial:

- Aquella sociedad en la que más del 50% de su activo esté constituido por valores, o no afecto a una actividad económica. Así deberá determinarse el % de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad, o de los balances consolidados en caso de grupo de sociedades.
- En cuanto a la existencia de valores en el activo de la sociedad, se excluyen de su cómputo, entre otros, los que otorguen un 5% del capital de una entidad y se posea con la finalidad de gestionar y dirigir la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no sea una entidad patrimonial.

A los efectos de los cierres fiscales, hay que tener en cuenta que dicha calificación, conlleva unas derivadas tributarias de carácter restrictivo que, entre otras, son:

- **En la aplicación de la exención por doble imposición**, no se aplicará respecto de las rentas derivadas de la transmisión directa o indirecta de la participación en estas sociedades patrimoniales (art. 21.5 Ley 27/2014).
- **No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas**, cuando se produzca una transmisión de la participación en una sociedad patrimonial y se produzca un cambio sustancial en sus socios (art. 26.5 Ley 27/2014).
- En cuanto a la aplicabilidad de **incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión**, no podrán beneficiarse de los mismos, ni tampoco por la deducción por incentivos.

2.- LA “PIEDRA ROSETTA” EN LAS REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL SEGÚN EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY 27/2014.

La piedra de Rosetta es un fragmento de una antigua estela egipcia de granodiorita inscrita, que aparece en tres escrituras distintas: el texto superior en jeroglíficos egipcios, la parte intermedia en escritura demótica y la inferior en griego antiguo. Esta piedra facilitó en el año 196 a.C., la clave para el entendimiento moderno de los jeroglíficos modernos. Pero no se preocupen, este autor no es que haya tenido un ataque historicista en la descripción de los tributos, sino que le confiere el valor intrínseco respecto del artículo 11 de la Ley 27/2014 **para descifrar el alcance complejo del citado artículo, la relevancia en la imputación contable, y consecuentemente la integración en la base imponible, respecto de las reglas fundamentales de imputación temporal de ingresos y gastos:**

- a) **Principio de devengo**, de acuerdo con la normativa contable: los ingresos y gastos se imputarán al período impositivo en el que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, respetando la debida correlación entre ingresos y gastos.

- b) Coexistiendo con el principio anterior, está el **principio de inscripción contable**, que determina que no serán deducibles los ingresos y gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y ganancias o en una de reservas, si así lo establece una norma legal, con la excepción de aquellos elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada, así como también respecto del inmovilizado intangible de vida útil indefinida y del fondo de comercio (art. 11.3 – 13.3 Ley 27/2014).
- c) La combinación de ambos principios, configura que se descifre la imputación en cuanto a los ingresos y gastos cuando:

PARA LOS INGRESOS IMPUTADOS CONTABLEMENTE EN UN EJERCICIO POSTERIOR A SU DEVENGO – SE IMPUTA AL EJERCICIO CORRESPONDIENTE (**PRINCIPIO DE DEVENGO**)

PARA LOS INGRESOS IMPUTADOS CONTABLEMENTE EN UN EJERCICIO ANTERIOR AL DE SU DEVENGO – SE ADMITE EN EL EJERCICIO DE CONTABILIZACIÓN, (*SI NO SE PRODUCE UNA TRIBUTACIÓN INFERIOR*) (**PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE**)

PARA LOS GASTOS IMPUTADOS CONTABLEMENTE EN UN EJERCICIO ANTERIOR AL DE SU DEVENGO CONTABLE – SE IMPUTA AL EJERCICIO CORRESPONDIENTE (**PRINCIPIO DE DEVENGO**)

PARA LOS GASTOS IMPUTADOS CONTABLEMENTE EN UN EJERCICIO POSTERIOR AL DE SU DEVENGO CONTABLE – SE ADMITE EN EL EJERCICIO DE CONTABILIZACIÓN, (*SI NO SE PRODUCE UNA TRIBUTACIÓN INFERIOR*) (**PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE**)

- d) **Cambios de criterios contables en base a la norma de valoración 22º del PGC 2007** (Real decreto 1514/2007), que signifiquen cargos o abonos a reservas, que se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen, salvo algunas excepciones.
- e) **Operaciones a plazos o con precio aplazado:** las rentas se entenderán obtenidas en la medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que la compañía decida aplicar el principio de devengo. Con la Ley 27/2014, el criterio de cobro efectuado evoluciona al criterio de exigibilidad, lo que conlleva una mayor tributación en caso de impago de los cobros acreditados.
- f) **Deterioro del valor de los créditos originados por las operaciones a plazos**, no serán deducibles respecto de los importes que no se hayan integrado en la base imponible. *Al respecto hay que significar que se establece un régimen transitorio para las rentas pendientes de integrar, para aquellas operaciones a plazos realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de Enero de 2015, en el sentido de aplicar el régimen fiscal aplicable en el momento que se realizaron las operaciones (es decir que no se aplicaría el criterio de exigibilidad, sino el de cobro).*
- g) **Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles:** no se integrarán en la base imponible.
- h) **Obligación de revertir las pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales**, que sean adquiridos de nuevo, por la propia entidad u otra vinculada. La reversión se imputará en la base imponible del período en el que se haya producido la reversión.

- i) **Eliminación de provisiones sin abono a una cuenta de ingresos:** imputación en la base imponible de la compañía que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.
- j) **Diferimiento de las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangible y valores representativos de deuda** cuando el adquirente sean una entidad del mismo grupo.

Integración en la base imponible cuando los elementos patrimoniales sean dados de baja, o bien sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

- k) **Diferimiento de las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación el capital o en los fondos propios de entidades,** cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo.

Integración en la base imponible cuando dichos elementos sean transmitidos a terceros, o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de pertenecer al grupo de sociedades.

- l) **Diferimiento de las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente,** cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo. (no habrá diferimiento en el caso de cese de actividad del establecimiento permanente).

Integración en la base imponible cuando dichos elementos sean transmitidos a terceros, o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de pertenecer al grupo de sociedades.

- m) Limitación a la integración de las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos:

Se establece un criterio de imputación en la base imponible de aquellos deterioros que no hayan sido deducibles en el período impositivo en que se devengaron de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley del impuesto s/. Sociedades y que hayan generado activos por impuesto diferido:

Dotaciones de deterioro de créditos con deudores no vinculados con el contribuyente y no adeudados por entidades de derecho público en los que no haya transcurrido un plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación o a los que no resulte de aplicación el plazo de seis meses para su deducibilidad.

La integración de esos gastos en la base imponible del período impositivo posterior en que corresponda por la aplicación de los criterios establecidos en el IS, **se efectúa de acuerdo con el límite del 70% (60% a partir de 2016) de la cuantía de la base imponible positiva previa a la integración de esos gastos, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes.**

El importe de esos gastos que no puedan integrarse en la base imponible del período impositivo en que alcanzan la condición de deducibles que se corresponda con el exceso sobre la base imponible previa a la compensación de dicho período, se integra en la Base Imponible de los períodos impositivos inmediatos siguientes con igual límite, con la particularidad que se integran en la B.I. de tales períodos, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos. No está limitada a ningún período temporal.

Respecto de los períodos impositivos iniciados en 2014 y 2015, las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores, así como las correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilaciones, se integran en la base imponible con el límite de la base imponible previa a su integración y a la compensación de las bases imponibles negativas, teniendo en cuenta que si en los 12 meses anteriores al inicio de los períodos impositivos que comiencen dentro de los años 2014 y 2015, el volumen de operaciones ha superado la cifra de 6.010.121,04 €, se establecen los límites a la integración de esas dotaciones del 50% y del 25%, en función de la cifra de negocios: entre 20 y 60 millones y de al menos 60 millones, respectivamente.

Los deterioros y las dotaciones reflejados en contabilidad, y no deducibles fiscalmente, originaran ajustes positivos, diferencias temporarias, que revertirán con signo contrario en el período impositivo que proceda, así como los diferimientos de las rentas negativas definidas con anterioridad, que también generarán diferencias temporarias, que revertirán en su momento, de acuerdo con los nuevos criterios fiscales.

3.- LA LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS: INCREMENTO EN LA DISTANCIA ENTRE RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE.

El legislador ha pretendido resaltar la equivalencia del tipo impositivo general al 25%, aduciendo una mayor competitividad de tipos impositivos, sin distinción entre grandes empresas y Pymes. Ello se contrapone con la consideración en que determinados gastos correlacionados totalmente con los ingresos, no sean considerados deducibles, y ello se produce mayormente en dos conceptos de gasto: los gastos financieros y las correcciones de valor de determinados elementos patrimoniales. Este “nuevo” Impuesto s/. Sociedades, es una deriva legislativa de los años de crisis económica y empresarial que configuró un endeudamiento superior a lo razonable de determinadas empresas y grupos empresariales, y que ha influido sin lugar a dudas, para que determinados costes financieros y ajustes de valor de determinados elementos patrimoniales, no se consideren como gastos acordes con la dinámica de ingresos respecto de la actividad empresarial que se desarrolla ejercicio a ejercicio. Ciertamente ello es discutible, puesto que habría mucho que decir respecto al propio principio de capacidad económica y de equidad tributaria, aunque existe a la práctica un “principio recaudatorio” para la reducción del déficit público, que sin duda, marca una estela determinante en la configuración de los criterios respecto de aquellos gastos admisibles como deducibles fiscalmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades determinada en la nueva Ley 27/2014.

Así pues a título enumerativo aquellos gastos que la Ley 27/2014 **determina como no deducibles fiscalmente** y en los que determina limitaciones se configuran en los artículos siguientes:

- a) Amortizaciones (artículo 12)
- b) Pérdidas por deterioro de valor de elementos patrimoniales (artículo 13).
- c) Provisiones y otros gastos (artículo 14).
- d) Gastos no deducibles (artículo 15).
- e) Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16).

3.1.- AMORTIZACIONES

En cuanto a las amortizaciones se producen novedades, y tal como decíamos se van a producir diferencias temporarias, en función de la naturaleza de las amortizaciones aplicadas, y de acuerdo a la sistemática de la amortización contable y la propia aplicación de libertad de amortización fiscal aplicada:

- a) Se mantienen supuestos de libertad de amortización, como aquellos elementos vinculados a actividades de I+D+i, en el que cabe destacar los edificios que podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D+i.
- b) Podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 €, hasta el límite de 25.000 € anuales, y que se establece con carácter universal.
- c) Asimismo se mantiene la libertad de amortización hasta 120.000 € por el incremento de cada persona de plantilla, siempre que se mantenga dicho incremento durante un período de 48 meses (para empresas de reducida dimensión)
- d) El inmovilizado intangible con vida útil definida, se amortizará atendiendo a la duración de la misma, sin que se establezcan límites. La amortización será deducible fiscalmente.

Merece especial atención en el cierre contable de 2015, **el régimen transitorio para la aplicación de la nueva tabla de amortización** (única para todos los sectores económicos), aplicable a los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad, que establece que para aquellos elementos patrimoniales que estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al de la nueva tabla de amortización, se amortizarán en los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien en consideración. (Disp. Transitoria 13ª).

Asimismo para aquellas compañías, que tuvieran cantidades pendientes de aplicación por libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo, para empresas que no tengan la consideración de empresas de reducida dimensión, aplicarán respecto de los remanentes pendientes, y de acuerdo con el Real Decreto al que se acogieron, los límites siguientes del 40% o del 20% respecto del Real Decreto Ley 6/2020 o Real Decreto Ley 13/2010, respectivamente: (Disp. Transitoria 34ª).

Y para el año 2015, que sin duda es el año de “transición” de medidas temporales aplicada en ejercicios precedentes, así como de aplicación del tipo impositivo del 28% para grandes empresas, y a partir de 300.000 € de base imponible para empresas de reducida dimensión, **debe tenerse en cuenta la Deducción por reversión de medidas temporales** (disp. Transitoria 37ª), respecto de la reversión del ajuste positivo realizado en los ejercicios 2013 y 2014 por la limitación en el gasto fiscal de amortización para empresas que no tuvieran la condición de reducida dimensión, que supuso un ajuste positivo que

generó una diferencia temporaria positiva, que revertirá en función del criterio tomado, **y que establece para este ejercicio 2015 una deducción por reinversión del 2%, que será del 5% a partir de 2016 (compensación por la disminución del tipo impositivo).**

3.2.- CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDA POR DETERIORO DE VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES

Las correcciones de valor respecto de determinados elementos patrimoniales, tal como comentábamos experimentan una restricción absoluta en la deducción fiscal.

En el ejercicio 2013, ya se introdujo la no deducibilidad respecto de los valores representativos del capital o fondos propios de entidades.

La nueva Ley establece la no deducibilidad de los deterioros correspondientes a los siguientes activos, con excepción de las existencias y de los créditos a cobrar:

- a) Las pérdidas por deterioro del **inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible con vida útil indefinida**, incluido el fondo de comercio (1) (2)²
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la **participación en el capital** o en los fondos propios de entidades. (Tal como decíamos ya aplicable desde 2013).
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda. (Ya no se admite tampoco para la renta fija cotizada).

(1) La deducibilidad fiscal del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida es del 2% para 2015, y para el fondo de comercio, del 1% como límite anual máximo (para el ejercicio 2016 será del 5% como límite máximo de deducción fiscal tanto para el inmovilizado intangible como para el fondo de comercio), que no requiere en 2015 y ejercicios precedentes la imputación contable.

(2) Cabe significar que la deducción fiscal no está condicionada a su imputación contable, criterio que a partir de 2016 varía, puesto que deberá imputarse contablemente un 10% anual, tanto para el inmovilizado intangible de vida útil definida, como el que no pueda estimarse de forma fiable, así como para el fondo de comercio, mientras que la deducción fiscal será del 5%.

Una vez más, diferencias temporarias a tener en cuenta y los correspondientes ajustes fiscales al resultado contable, para conciliar esas diferencias cambiantes, tanto por la temporalidad de porcentajes en su dotación fiscal, como por los cambios habidos en el criterio contable en su imputación, así como la variación en los porcentajes fiscales de máxima deducción fiscal, y por supuesto por las correcciones de valor en sus deterioros.

² La Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, modifica el criterio contable y fiscal del inmovilizado intangible y del fondo de comercio (Disp. Final primera – modificación del Código de Comercio – Disp. final quinta – modificación de la Ley 27/2014).

3.3.- GASTOS NO DEDUCIBLES

Se establecen concreciones en el artículo 15 de gastos que se especifican como no deducibles fiscalmente:

- a) La no deducibilidad de la retribución de fondos propios, con independencia de su consideración contable.
- b) Las acciones sin voto o acciones rescatables, cuya retribución tiene la naturaleza de interés en el ámbito contable, aunque fiscalmente se considera retribución de fondos propios.
- c) La no deducibilidad de los intereses de los préstamos participativos, otorgados con entidades que forman parte del mismo grupo, otorgados con posterioridad al 20 de junio de 2014.
- d) La no deducibilidad de los donativos y liberalidades, estableciéndose la precisión de las atenciones a clientes, con el límite del 1% de la cifra de negocios del período impositivo.
- e) Gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- f) Gastos derivados de operaciones realizadas entre partes vinculadas con un tratamiento fiscal asimétrico, que por aplicación de las reglas de operaciones vinculadas, determinan un gasto deducible (al tipo general), y un ingreso en la otra parte que esté exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%.
- g) Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o de la relación mercantil, relativos a indemnizaciones que excedan del mayor de los siguientes importes:
 - a. 1.000.000 de euros
 - b. El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o en su normativa de desarrollo. (No por convenio, pacto o contrato).
- h) En despidos colectivos, el importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente.

3.4.- LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

Se mantienen los límites de deducibilidad fijados en la normativa anterior, es decir, continúa el límite de deducibilidad aplicable a los gastos financieros netos respecto del 30% del beneficio operativo, que ahora deben considerarse de forma positiva los dividendos recibidos de entidades en las que el grado de participación sea igual o superior al 5%, o su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros.

En todo caso continúan siendo deducibles los gastos financieros netos del período por importe de 1.000.0000 €, suprimiéndose el límite temporal para la deducción de gastos financieros, que no hayan sido objeto de deducción (se suprime el límite de 18 años).

Se determina una limitación adicional para los gastos financieros asociados a la adquisición de acciones o participaciones en otras sociedades, cuando la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal de la adquirente o es objeto de absorción dentro de los cuatro años siguientes.

3.5.- PROVISIONES Y OTROS GASTOS

En este capítulo no existen novedades significativas respecto de la normativa anterior, entre las que destacamos las que siguen siendo no deducibles:

1) gastos **por provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias análogas a las que son objeto de regulación en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período en el que se abonen las prestaciones.

Sin, embargo serán deducibles **las aportaciones de los promotores y planes de pensiones y sistemas alternativos**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Imputación fiscal a las personas a las que se vinculen las prestaciones.
- b) Transmisión irrevocable del derecho a la percepción futura.
- c) Transmisión de la titularidad y los recursos en que consistan las contribuciones.

2) Y respecto aquellos **gastos asociados a provisiones**, siguen siendo no deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- e) **Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio**, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se **satisfagan en efectivo**.

3) Gastos **por actuaciones medioambientales, deducibles** en las mismas condiciones que para 2014 (plan formulado por el contribuyente o plan aceptado por la administración)

Los gastos y provisiones no deducibles **se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión**, o se destine el gasto a su finalidad.

Y también resaltar aquellas provisiones, que en base a determinadas condiciones, siguen siendo deducibles:

1) Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en **instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución**, y se satisfagan mediante entrega de los mismos, serán fiscalmente **deducibles cuando se produzca la entrega**.

2) Las provisiones técnicas de las **entidades aseguradoras**, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

3) Fondo de provisiones técnicas de las **entidades de garantía recíproca**, serán deducibles hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria establecida en su regulación.

4) Gastos inherentes a **garantías de reparación y revisión y gastos accesorios por devoluciones de ventas**, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por:

Gastos por garantía (ejercicio + 2 anteriores) % = Ventas con garantía (ejercicio + 2 anteriores)

En el caso de gastos asociados a devoluciones de ventas:

Gastos por devoluciones (ejercicio + 2 anteriores) % = Ventas (ejercicio + 2 anteriores)

4.- REFLEXIONES FINALES

Estamos ante un impuesto que ha agrandado la distancia entre la contabilidad y la fiscalidad. Las restricciones en las limitaciones a la deducibilidad fiscal, el diferimiento de rentas económicas respecto de su imputación fiscal a futuro, la propia no deducibilidad de determinados gastos referidos en la propia Ley, han profundizado ese “gap” entre normas contables y fiscales. Una de las conclusiones y reflexiones ante el análisis realizado, es que se produce un aumento de las diferencias permanentes y temporarias y de forma fundamental por ajustes positivos, aunque surgen nuevas minoraciones de la base imponible como son las aplicaciones, en su caso, de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, y ciertamente una disminución del tipo impositivo general del impuesto. Sin embargo, estamos ante un impuesto s/. Sociedades de mayor complejidad, con más ajustes y con restricciones fiscales que perfilan una mayor recaudación.

Asimismo la reforma fiscal llevada a cabo no consigue conciliar aspectos relevantes de impuestos cedidos y gestionados por las CCAA, que crea incertidumbre en la planificación fiscal en la sucesión de empresas familiares, y que crea agravios comparativos entre distintos territorios. Cabe una reflexión, que la próxima reforma fiscal, no puede afrontarse sin contemplar toda la imposición fiscal que concierne a impuestos como el de Sucesiones y Donaciones e Impuesto s/. El Patrimonio. Debe parecerse a una reforma fiscal que debería ser calificada como “global” y acorde a la realidad económica y empresarial.