

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY
16/2013, DE 29 DE OCTUBRE

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades hay que destacar la supresión de la deducibilidad del deterioro de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades así como la eliminación de la deducción fiscal de las pérdidas habidas en el ejercicio por las filiales del grupo, multigrupo o asociadas. Se prorrogan algunas de las medidas que nacieron con carácter temporal como la limitación de la compensación de las bases imponibles negativas, la reducción del porcentaje del fondo de comercio e intangibles, o la elevación del importe a pagar de los pagos fraccionados para las grandes empresas.

Estimado/a cliente/a:

En el BOE de 30 de octubre de 2013 se ha publicado la *Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.*

Esta norma introduce diversas modificaciones en materia tributaria, fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades. También sufren modificaciones otros tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y algunos tributos locales. Las principales medidas que se incluyen son las siguientes:

- Se elimina la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades y de las rentas negativas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013, previéndose un régimen transitorio para las pérdidas que se hubieran generado con anterioridad a dicha fecha y otras modificaciones dirigidas a evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas fiscales.
- Se prorrogan para los periodos 2014 y 2015 algunas de las medidas temporales que fueron introducidas con carácter excepcional durante 2012 con motivo de la crisis económica (limitación de compensación de bases imponibles negativas, limitación de la deducibilidad de la amortización de intangibles, limitación a la aplicación de deducciones, incremento de los pagos fraccionados).
- Se regula el régimen fiscal de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria.
- Se crea, con efectos desde el 1 de enero de 2014, el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que grava, en fase única, la puesta a consumo de estos gases atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.
- Se introducen otras modificaciones en el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto de Matriculación, determinados tributos locales (plusvalía municipal e IBI) y el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

A continuación, queremos destacar las novedades y modificaciones que se introducen en el Impuesto sobre Sociedades

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Flexibilización del régimen de arrendamiento financiero (“leasing”)

La aplicación de este régimen en el Impuesto sobre Sociedades exige, entre otros requisitos, que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o tenga carácter creciente a lo largo del período contractual. Este requisito se excepcionó para los ejercicios 2009 a 2011 (para evitar su incumplimiento por parte de los contribuyentes que, dada la situación económica, se veían obligados a modificar las condiciones contractuales, disminuyendo las cuotas a pagar y, consecuentemente la parte de la cuota correspondiente al coste de recuperación del coste del bien).

Pues bien, la Ley 16/2013, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012, prorroga esta excepción para los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015.

Gastos no deducibles

Con el objeto de evitar la doble deducibilidad de las pérdidas, en un primer momento, en sede de la entidad o del establecimiento permanente que los genera, y, en segundo, en sede del inversor o casa central, se establece la no deducibilidad, mediante su inclusión en la enumeración de gastos no deducibles recogidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, los siguientes:

- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades. Esta regulación acompaña a la supresión de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro.
- Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

Derivado de esta nueva regulación se introduce un régimen transitorio, aplicable a las pérdidas por deterioro y rentas negativas mencionadas con anterioridad y generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, que establece la recuperación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los deterioros de valor de las participaciones y de las rentas negativas de los establecimientos permanentes que han sido fiscalmente deducibles, a través de un incremento de fondos propios o distribución de resultados, en el primer caso, y de la obtención de rentas.

- Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción.

Nuevos supuestos de imputación temporal

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se incorporan dos nuevos supuestos de imputación temporal, los cuales tienen como finalidad diferir la renta negativa puesta de manifiesto en la transmisión de la participación en el capital o en la transmisión de un establecimiento permanente a otra empresa del grupo. Así:

- Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo mercantil, deberán imputarse en el período impositivo en que dichos valores sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Supuesto de inaplicación: En caso de extinción de la entidad transmitida.
- Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo mercantil, deberán imputarse en el período impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo. Supuesto de inaplicación: En caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.

Deducción para evitar la doble imposición interna e internacional

Debido a la proyección de la no deducibilidad de las pérdidas de cartera se modifica la norma que regula los supuestos de excepción a la no aplicación de la deducción por doble imposición en los casos tasados por la Ley, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Debemos recordar que la deducción por doble imposición interna no procede cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no se integra en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, pero sí se aplica cuando la entidad pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible en concepto de renta, por los tenedores anteriores de la participación ya sean personas jurídicas o físicas, con ocasión de su transmisión, y siempre que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías. En estos casos no se integra en la base imponible el dividendo o participación en beneficios que minorarán el valor fiscal de la participación.

Cuando se obtiene una renta negativa por la transmisión de participaciones de una entidad, ya sea residente o no residente, dicha renta se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la participada, a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, y siempre que los dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o internacional o a la exención para evitar la doble imposición económica internacional.

Modificación de la exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente y de la deducción por doble imposición internacional

Se modifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, con el objeto de incluir una nueva regulación para los supuestos de obtención de rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente. A este respecto se regula que en caso de rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente su importe se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo.

A ello, hay que añadir las modificaciones llevadas a cabo con el objeto de adaptar la norma a la nueva consideración de las pérdidas por deterioro del valor de la participación.

Uniones Temporales de Empresas (UTES)

En este caso, se establece -con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013-, para las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, la no deducibilidad de las rentas negativas procedentes del extranjero. No obstante, en el supuesto de no optar por el régimen de exención, se establece que no se integrarán en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.

Por otra parte, en el caso de haber optado por el régimen de exención, se establece que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de la unión temporal o de su extinción se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma.

Régimen especial de consolidación fiscal (Grupos Fiscales)

Respecto a este régimen, y a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal, se establece, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una sociedad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará en el importe

de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.

Al mismo tiempo, se deroga la norma correspondiente a las incorporaciones de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando se dejaba de pertenecer al grupo.

Modificaciones en el régimen especial de operaciones de reestructuración

Destacamos, de entre las modificaciones llevadas a cabo en este régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, las siguientes:

- Se establece, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, que el importe de la diferencia fiscalmente deducible se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación, siempre que aquellas se hayan generado durante el período de tiempo en que la entidad adquirente participe en la transmitente.
- Se eliminan varias reglas especiales y ajustes previstos para evitar la desimposición en casos en los que se han deducido rentas negativas de establecimientos permanentes o pérdidas por deterioro o depreciaciones de participaciones, toda vez que dicha deducción ya no es posible, si bien se establecen normas transitorias para mantener las reglas y ajustes anteriores respecto de rentas negativas, deterioros y depreciaciones producidas antes del 1 de enero de 2013.

Nueva obligación de información para entidades comercializadoras de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva

Se modifica la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva, para sustituir el sistema de llevanza de un registro único de partícipes de instituciones de inversión colectiva por la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización con entidades autorizadas para la prestación de servicios de inversión o a través de otras sociedades gestoras, domiciliadas o establecidas en territorio español, la comercializadora pueda ser la encargada de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes.

En estos casos, en el registro de partícipes de la sociedad gestora del fondo objeto de comercialización figurarán las participaciones a nombre del comercializador (antes debían hacerlo necesariamente a nombre del partícipe).

Dado que la entidad gestora ya no dispondrá de toda la información de todos los partícipes del fondo, sino que parte de éstos o de sus participaciones figurarán en los registros de las entidades comercializadoras, con efectos desde el 1 de enero de 2014, se introducen determinadas modificaciones en cuanto a las obligaciones de información tributaria

correspondientes a tales participaciones, y se prevé que la base de retención pueda no ser equivalente a la renta obtenida, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, regulada en el art. 33 del TRLIS, se modifica, Estas modificaciones alcanzan a tres aspectos de la bonificación:

Se modifica la regulación actual de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, con el objeto de equipararla a la existente en el ámbito de las personas físicas y de establecer unas reglas mínimas que faciliten la aplicación práctica de la misma. Estas modificaciones se resumen:

- En el caso de entidades que dispongan de un lugar fijo de negocios en Ceuta o Melilla en el que operen efectiva y materialmente, se considerará renta obtenida en Ceuta o Melilla un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. Para rentas superiores al referido importe, deberá acreditarse el cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos.
- Se incluye de forma expresa la posibilidad de aplicar la bonificación en el caso de arrendamientos de inmuebles situados en estos territorios, así como sobre las rentas procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en Ceuta o Melilla que cuente con los medios materiales y personales necesarios para ello.

Mejora y vigencia indefinida de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

Se establece la vigencia indefinida de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (cuya supresión estaba prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015).

El porcentaje de deducción se mantiene (18% para el productor y 5% para el coproductor financiero), si bien se modifica la base sobre la que puede aplicarse la deducción del productor, que estará constituida por el coste de producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.

Prórroga de medidas de carácter temporal para periodos iniciados en 2014 y 2015

- Se prorroga la limitación del 40-20% de las cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización, con o sin mantenimiento de empleo, para las empresas que

no eran consideradas de reducida dimensión en el momento en que efectuaron las inversiones.

- Se mantiene la limitación a la compensación de bases imponibles negativas establecida para sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014 o 2015. Si bien, para los citados periodos impositivos, se añade la consideración de que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.
- Las deducciones correspondientes al fondo de comercio, al fondo de comercio financiero y a la diferencia de fusión, se mantienen sujetas al límite anual máximo de la centésima parte de su importe.
- Continúan siendo de aplicación los límites del 25% o del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones a los efectos del cálculo conjunto de aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, incluyéndose dentro del mismo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Se mantiene, en los mismos términos establecidos, la limitación a la deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida (límite anual máximo de 2%).

Pagos fraccionados

- Se aclara que la no deducibilidad de los deterioros de participaciones y de la disminución de los fondos propios de filiales, así como la no deducibilidad de rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero y a través de Uniones Temporales de Empresas que operen en el extranjero, no se aplica hasta el pago fraccionado de diciembre.
- Se prorrogan para 2014 los tipos incrementados correspondientes a los pagos fraccionados establecidos en el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.
- Se extiende a los años 2014 y 2015 la cuantía mínima de los pagos fraccionados de los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del ejercicio que corresponda sea al menos de 20 millones de euros. Esta cuantía mínima será del 12% ó 6% (el porcentaje para el cálculo del pago mínimo es del 6% si, al menos, el 85% de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, corresponden a determinadas rentas procedentes de entidades participadas o establecimientos permanentes en el exterior) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, en los mismos términos que para 2012 y 2013, especificándose que, en el caso de sujetos pasivos a los que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.

- Se mantiene para 2014 y 2015 la obligación de integrar en la base imponible del período respecto del cual se calcula el pago fraccionado, el 25% del importe de los dividendos y rentas devengadas a los que resulte de aplicación la exención para evitar la doble imposición internacional, en aquellos casos en los que el cálculo se haga en función del ejercicio corrido.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,