



Ley 27/2014, de 27 de
noviembre, del Impuesto sobre
Sociedades.

Reducciones base imponible

1. Introducción

A continuación, procedemos a exponerles la segunda parte las novedades sobre la Reforma Fiscal que ha afectado al Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2015 a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante, LIS).

En esta ocasión, les expondremos las novedades fiscales introducidas en las reducciones en la base imponible.

Dividiremos la exposición en dos apartados:

- a) Reserva de capitalización.
- b) Compensación de bases imponibles negativas.

La reforma fiscal acontecida no ha modificado la reducción de la base imponible por las rentas procedentes de determinados activos intangibles ni por la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias, por lo que no serán objeto de estudio en la presente circular.

2. Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

El nuevo artículo 25 LIS introduce, con efectos desde 1 de enero de 2015, la **reserva de capitalización** en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades, novedad que ha sustituido la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión de beneficios.

Finalidad de la regulación de la reserva de capitalización:

Esta reducción en la base imponible tiene por finalidad potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto y así incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

Junto con la limitación de los gastos financieros intenta neutralizar la financiación ajena dando prevalencia a la financiación propia. Así lo indica la Exposición de Motivos de la LIS.

¿Quiénes aplican la reserva de capitalización?

Tienen derecho a aplicar la reserva de capitalización aquellos contribuyentes que apliquen en tipo de gravamen general del 25% (28% en 2015) y las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 30% del artículo 29.6 LIS (entidades de crédito, entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamiento de hidrocarburos).

2. Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

¿En qué consiste la reducción? Requisitos

Los contribuyentes que tengan derecho a esta reducción, pueden reducir la base imponible en un 10% del importe del incremento de los fondos propios siempre que se den los siguientes requisitos:

- a) Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción. Destacar que la norma sólo exige que se mantenga la reserva no que ésta se invierta en actividades regladas lo que evidencia la finalidad de la norma de mejorar la capacidad de autofinanciación de las entidades.
- b) Que se dote una reserva indisponible y perfectamente identificada en el patrimonio neto del balance de la entidad. Contablemente, la dotación de la reserva supondría un abono en las reservas especiales que prevé el Plan General de Contabilidad con cargo a los beneficios de que se trate.

2. Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

¿Qué es el incremento de fondos propios, base de cálculo de la Reserva de Capitalización?

Vendrá determinado por la diferencia de fondos propios al cierre del ejercicio y al inicio del mismo, sin computar los resultados del ejercicio corriente y los del anterior respectivamente.

De acuerdo con la norma, no se computarán como fondos propios para calcular este incremento los siguientes:

- a) Las aportaciones de socios.
- b) Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de capital por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas legales o estatutarias.
- e) Las reservas de nivelación a la que se refiere el artículo 105 LIS y que será objeto de estudio en otro capítulo de estas circulares relativas a novedades en el Impuesto sobre Sociedades y la Reserva para Inversiones en Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen.

2. Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

Indisponibilidad de la reserva de capitalización

Como se ha expuesto, la Reserva de Capitalización ha de mantenerse con carácter indisponible durante un periodo de cinco años . Sin embargo, se entenderá que no se ha dispuesto de esta Reserva y, por ende, no se ha perdido el derecho a aplicar esta reducción cuando:

- a) El socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) La reserva de capitalización se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones y aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social a otro Estado Miembro regulado en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.
- c) La entidad deba aplicar al reserva a una finalidad en virtud de una obligación legal.

Límite de la reducción

La reducción por aplicación de la reserva de capitalización no podrá exceder del 10% de la base imponible del periodo impositivo previa a la propia reducción por la reducción por conformidad, a la integración de los activos fiscales diferidos del artículo 11.12 LIS y a la compensación de bases imponible negativas.

En caso de que una sociedad no tuviese suficiente base imponible positiva para aplicar esta reducción, las cantidades pendientes se podrán aplicar en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que en ese ejercicio pudiera corresponder, con el límite anterior.

2. Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

Especial comentario a los activos fiscales diferidos

Estos activos fiscales diferidos fueron objeto de introducción en la redacción del R.D-Legislativo 4/2004 por el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, como una medida que permitiera la recuperación financiera de la banca española, al eliminar de la tributación aquellos gastos (principalmente, provisiones, aportaciones a planes de pensiones de sus empleados y pérdidas de ejercicios anteriores) que no era posible su deducción, permitiendo esto en un momento posterior. Ello supuso, añadir el apartado 13 al artículo 19 TRLIS como una regla especial de imputación temporal del gasto que provoca el reconocimiento de tales activos fiscales diferidos y la monetización de dichos activos fiscales en determinados supuestos (DA 22ª TRLIS).

Dicha medida se ha mantenido con la reforma fiscal que estamos analizando. Así, para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, la Disposición Final 6ª LIS mantuvo la redacción del artículo 19.13 TRLIS. Por su parte, y para periodos impositivos iniciados a partir de 2015, la Disposición Transitoria 34ª.h) LIS hizo lo propio. En estos ejercicios, se permitía la recuperación del gasto fiscal atendiendo a la limitación de las bases imponible negativas aplicables en 2014.

La normativa que se aplicará a partir de 1 de enero de 2016 prevé que cualquier contribuyente, no sólo las entidades financieras, pueda recuperar fiscalmente el gasto contable registrado por determinadas dotaciones que provocaron el reconocimiento de activos fiscales diferidos, en una cuantía que no podrá exceder del 70% de la base imponible previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación por bases imponibles negativas.

2. Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

Las dotaciones afectadas por esta regla especial de imputación temporal son las siguientes:

- a) Dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y que no hayan sido deducidas por haber transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Dotaciones a aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilaciones, que no fueron fiscalmente deducibles por aplicación del artículo 14.1 y 2 LIS.

En caso de que las cantidades que por aplicación del criterio de imputación temporal especial no se integren en la base imponible de un periodo impositivo, se integrarán en los periodos impositivos siguientes aplicando el mismo límite.

Incompatibilidad de la Reserva e incumplimiento de los requisitos

La Reserva de capitalización es incompatible con la reducción en concepto de factor de agotamiento aplicable al Régimen especial de minería y explotación de hidrocarburos de los artículos 91 y 95 LIS.

En caso de incumplimiento de los requisitos que permitan disfrutar de esta reducción, se han de regularizar las cantidades, ingresando la cuota íntegra del periodo impositivo de incumplimiento, la cuota íntegra derivada de la reducción indebidamente disfrutada y los intereses de demora que correspondan.

3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26, DT 36^a y 34.g) LIS)

1.- Como principal novedad introducida por la LIS, las bases imponibles negativas obtenidas por cualquier contribuyente como consecuencia de la liquidación o autoliquidación del Impuesto, pueden ser compensadas con las positivas de los periodos impositivos siguientes sin límite temporal alguno. En definitiva, **se elimina el límite temporal para compensar las bases imponibles negativas.**

2.- Otra novedad importante en el tema de la compensación de bases imponibles negativas es que se pueden compensar las bases imponibles negativas con **el límite del 70% de la base imponible** previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación.

Dicho límite del 70% será de aplicación a partir de 1 de enero de 2017. ya que, para 20015, la D.T 34^a.g) LIS prevé la compensación de bases imponibles negativas aplicable hasta 31 de diciembre de 2014 (es decir, no limitada para las pequeñas empresas y limitada para grandes empresas). Para 2016, la DT 36^a prevé que se podrá compensar bases imponibles negativas hasta el límite del 60% de la positiva previa del periodo.

3.- Otra novedad introducida, es que **en todo caso, se podrán compensar bases imponibles negativas por un importe de 1 millón de euros.**

3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26, DT 36^a y 34.g) LIS)

EJERCICIO	LÍMITE
2015	Volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04€: no aplica.
2015	Volumen operaciones superior a 6.010.121,04€: - INCN inferior a 20 millones euros: no aplica - INCN igual o superior a 20 millones € e inferior a 60 millones €: 50%. - INCN igual o superior a 60 Millones €: 25%.
2016	- 60%, y hasta 1 millón de euros.
2017	- 70% y hasta 1 millón de euros.

3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26, DT 36^a y 34.g) LIS)

4.- No se aplicará el límite del 70% o 60% al importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Tampoco dichas rentas se tendrán en consideración respecto del millón de euros. En definitiva, las rentas que obtengan las entidades concursadas como consecuencia de quitas o esperas, podrán ser compensadas sin límite alguno.

5.- Tampoco es de aplicación el límite indicado en el periodo impositivo en que la entidad sea objeto de extinción, salvo que ésta se deba a una operación de reestructuración al que se aplique el régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII LIS.

6.- A las entidades de nueva creación que apliquen el tipo del 15%, no se limitará la compensación de BIN en los 3 primeros periodos impositivos en que genera base imponible positiva.

7.- En caso de entidades cuyo periodo impositivo tenga duración inferior a un año, el límite de compensación será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo y el año.

3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26, DT 36^a y 34.g) LIS)

8.- No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese sido adquirida por persona, entidad o conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo de obtención de la BIN.
- b) Las personas o entidades anteriores hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de conclusión del periodo impositivo al que corresponda la BIN.
- c) La entidad se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - No viniera realizando actividad económica en los 3 meses anteriores a la adquisición.
 - Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50% del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondientes a los dos años anteriores.

3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26, DT 36^a y 34.g) LIS)

- Sea una entidad patrimonial.
- La entidad haya sido dada de baja del índice de entidades por no haber presentado declaración en 3 periodos consecutivos.

9.- La última modificación destacable en el apartado relativo a las BINS es el relativo al establecimiento de un plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración para comprobar o investigar las BINs, a partir del día siguiente a la finalización del plazo para presentar declaración o autoliquidación.

Transcurrido dicho plazo, se podrán acreditar las BINs mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y con la contabilidad, acreditándose el depósito en el Registro Mercantil en el citado plazo.

3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26, DT 36^a y 34.g) LIS)

Ejemplos de compensación de BIN en aplicación de la nueva LIS

Ejemplo 1:

Entidad que tiene en 2017 una base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización de 1.200.000€. Tiene BINs pendientes por importe de 3.000.000€ y quiere compensar lo máximo.

En el año 2017, el límite de compensación de BINs es el 70% de la base imponible previa, es decir, el límite de compensación sería:

$$1.200.000€ * 70\% = 840.000€$$

Como el límite máximo de compensación, en todo caso, es de hasta 1.000.000 euros como máximo, puede compensar este importe.

Si así fuera, la Base imponible quedaría en 200.000€ (1.200.000-1.000.000) quedando BINs pendientes para ejercicios futuros 2.000.000€.

Ejemplo 2:

Supongamos que la base imponible previa es de 900.000€ en el caso anterior.

Al ser la base imponible previa inferior al máximo de BIN que puede compensar, (1.000.000€) podría compensar hasta 900.000 €, quedando pendiente para ejercicios futuros un total de 2.100.000€



C/ Castillo, 34, 4º, 38003. Santa Cruz de Tenerife
tel. 922 288 527 fax 922 888 333 www.assap.es info@assap.es