Spanish Tax Alert

Nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

En el BOE de 11 de julio del 2015 se ha publicado el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), cuyo contenido resumimos a continuación destacando los aspectos más relevantes y novedosos de la norma.

Título I. La base imponible

— *Imputación temporal de ingresos y gastos: aprobación de criterios diferentes al devengo*

Los artículos 1 y 2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades regulan, en términos similares al texto reglamentario anteriormente vigente (arts. 31 y 32 RIS 2004), el procedimiento que ha de seguirse en el caso de que las entidades utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al del devengo.

— *Amortizaciones*

El capítulo II (arts. 3 a 7 RIS) actualiza el desarrollo reglamentario aplicable a las amortizaciones, regulándose los siguientes aspectos: normas comunes para la amortización de elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias (art. 3 RIS); amortización según tabla establecida en la ley (art. 4 RIS); amortización según porcentaje constante (art. 5 RIS); amortización según números dígitos (art. 6 RIS), y planes de amortización (art. 7 RIS). La novedad más

significativa en este ámbito se recoge en este último precepto, que flexibiliza la posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial. Hasta ahora esa posibilidad estaba restringida a los tres meses posteriores al comienzo del plazo de amortización.

— *Cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras*

La deducibilidad fiscal de la cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras se regula en el capítulo III del reglamento, artículos 8 y 9, prácticamente en los mismos términos en los que se recogía esta cuestión en el anterior texto reglamentario. Únicamente, como novedad, el artículo 8, «Ámbito de aplicación», prevé que lo dispuesto en el capítulo será de aplicación, además de a las entidades de crédito a las que hacía referencia el antiguo artículo 6 RIS 2004, ahora también «a los fondos de titulización a que se refiere el título III de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado».

— *Planes de gastos*

El capítulo IV del reglamento regula, en primer lugar y en términos análogos a los del

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

reglamento anterior, el procedimiento para solicitar, resolver y modificar los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales (art. 10), cumpliendo así con lo dispuesto por el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) del 2014. En segundo lugar, el reglamento dedica los artículos 11 y 12 a la regulación de los planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales de mano común, también en los mismos términos en los que lo hacía el antiguo texto reglamentario del 2014. Tales preceptos han de anudarse a la remisión al reglamento realizada por el artículo 112.2 de la citada ley.

— *Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas*

La relevancia del capítulo V del título I del reglamento, ya destacada en la propia exposición de motivos de la norma, ha merecido un comentario más detallado, al que nos remitimos ahora, especialmente en lo relativo a la «información país a país» (art. 14 RIS).

— *Reglas de valoración y procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas*

En el capítulo VI, artículos 17 a 20 del reglamento, se introducen modificaciones relevantes respecto del análisis de comparabilidad y del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas (adaptando su regulación a las modificaciones efectuadas en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades); se regula también la opción de evitar el ajuste secundario por medio de la restitución patrimonial.

En relación con la determinación del valor de mercado, el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como novedad respecto del anterior texto reglamentario, incluye la necesidad de tomar en consideración cualquier circunstancia relevante en el proceso, como la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización o de grupos integrados de trabajadores. Destacamos también el apartado 7 del artículo 17 del reglamento, en cuando hace referencia a la posibilidad de utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por los defectos en la comparabilidad, aunque no concreta cuáles son esas medidas.

— *Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas*

El capítulo VII desarrolla el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración entre personas o entidades vinculadas, la modificación de tales acuerdos, la prórroga del acuerdo previo y el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras administraciones tributarias.

Se introducen cambios en este tema, tales como la posibilidad de solicitar acuerdos previos en relación con las rentas estimadas por las operaciones que un contribuyente pueda realizar con un establecimiento permanente en el extranjero cuando lo prevea un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) que resulte aplicable, o la eliminación de la posibilidad de estos acuerdos en relación con la aplicación de los coeficientes de subcapitalización. Otras modificaciones sobre el texto reglamentario anterior han sido necesarias para adaptar la regulación de esta materia a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como sucede con la referencia a la ampliación de la eficacia temporal de los acuerdos, de forma que sus efectos, en principio limitados a las operaciones efectuadas en el periodo impositivo vigente cuando se apruebe el acuerdo y a los cuatro siguientes, podrán proyectarse también a ejercicios no prescritos sin liquidación firme (art. 25.8 RIS).

— *Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales (art. 37 RIS)*

El artículo 37 del reglamento desarrolla esta cuestión con algunas modificaciones respecto del texto anterior. Así, se elimina la referencia a la no exigencia de documentación respecto de las operaciones «realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250 000 euros de valor de mercado» (art. 18.4e RIS 2004). Asimismo, se introducen excepciones a la obligación del nuevo artículo 37 citado, tales como las relativas a operaciones llevadas a cabo con entidades «que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria» o que «el contribuyente acredite que

las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas» (art. 37b RIS).

- *Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica*

En relación con esta cuestión, el artículo 38 del reglamento reproduce prácticamente el contenido del antiguo artículo 30 del reglamento del 2004, aunque incorpora una mayor concreción respecto del contenido que debe reflejar la resolución motivada en caso de ser aprobatoria de la propuesta formulada por el contribuyente, resolución cuya vigencia no se limita ahora.

- *Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles*

A su regulación se dedica el capítulo X que, básicamente, y a salvo de algunos cambios aislados, reproduce al respecto los términos del antiguo reglamento. Se modifica así el tenor literal del artículo 42 del reglamento que regula el órgano competente; se elimina la posibilidad de requerir al solicitante para subsanar errores o completar datos de su solicitud en diez días, y se apunta que la aprobación de una propuesta de valoración diferente de la presentada en principio debe ser aceptada por el contribuyente.

Título II: Límites en las ayudas derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea

- *Límites de la acumulación de las ayudas al sector cinematográfico*

La Ley del Impuesto sobre Sociedades del 2014 estableció en su artículo 36.2 una deducción cuyo objetivo ha sido el de atraer a nuestro país el rodaje de producciones internacionales, disposición sobre la que se manifestó recientemente la Dirección General de Tributos en su CV 1746/2015, de 2 de junio, en la que aclara diferentes extremos relativos a aquélla. De acuerdo con lo señalado en ese precepto, los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales confeccionando un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción, con un límite

de 2,5 millones de euros por producción, del 15 % de los gastos efectuados en territorio español, siempre que éstos sean, al menos, de un millón de euros.

Pues bien, el artículo 45 del reglamento que nos ocupa viene a recortar ahora, siguiendo los dictados de la normativa europea, el ámbito de la deducción, que será aplicable teniendo en cuenta los siguientes límites: a) las producciones que generen derecho a la referida deducción deberán tener un coste mínimo de dos millones de euros, y b) la base de la deducción no podrá superar el 80 % del coste total de la producción.

Título III. Regímenes especiales

El reglamento destina siete capítulos en su título III a la regulación de determinados regímenes especiales, a saber: *agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas* (en relación con éstas se modifica el contenido de la información que hay que aportar con la declaración del impuesto en coherencia con las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades), *consolidación fiscal* (es destacable al respecto la adaptación de las obligaciones formales de las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal, derivadas del nuevo perímetro de grupo fiscal introducido por la misma ley del 2014), *operaciones de reestructuración* (se limitan las obligaciones formales al respecto como consecuencia de la configuración expresa de este régimen por la Ley del Impuesto sobre Sociedades como el aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo por tanto la opción para su aplicación y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria respecto de la realización de operaciones que lo aplican), *determinados contratos de arrendamiento financiero, ETV extranjeros, entidades navieras y partidos políticos*.

Título IV. Gestión del impuesto

No experimentan modificaciones relevantes los preceptos dedicados al índice de entidades, a la devolución del impuesto y a la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones.

Por su parte, la obligación de retener e ingresar a cuenta (arts. 60 a 68 RIS) se plantea, básicamente, en los mismos términos que en la normativa anterior, aunque se introducen puntualizaciones sobre la base de cálculo de la retención en supuestos de arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles urbanos y respecto de premios de loterías y apuestas.

En lo que respecta al porcentaje de retención, se establece con carácter general el 19 % (con las salvedades introducidas en el art. 66 RIS) y teniendo en cuenta los porcentajes que habrán de aplicarse en el 2015 como consecuencia del régimen transitorio previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del recientemente aprobado Real Decreto Ley 9/2015.

Destacamos de este título su capítulo III, por medio del cual se introduce un procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido cuando se produce su conversión en créditos exigibles para la Hacienda pública. El artículo 69.3 del reglamento prevé que la «conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria determinará que el contribuyente pueda *optar* por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión». Pues bien,

si se opta por solicitar el abono del crédito, la solicitud se efectuará por medio de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, rigiéndose el abono por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General de Tributos sin que se produzca el devengo del interés de demora al que alude el artículo 31.2 de esta misma ley.

Por su parte, en el caso de que el contribuyente inste la compensación del crédito exigible frente a la Administración tributaria con otras deudas en los términos establecidos en el artículo 130.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aquél dirigirá al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud para cada deuda cuya compensación pretenda realizar, de acuerdo con el modelo que se aprobará por orden ministerial. La solicitud se podrá presentar en relación con las deudas generadas a partir del momento de la conversión y no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante. La resolución de esta solicitud deberá notificarse en un plazo de seis meses.