

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES NOVEDADES FISCALES DEL RD 634/205

S · U · M · M · A

4 QUATRO

ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

En el presente avance normativo se introducen las principales novedades en materia tributaria incluidas en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, texto en el que se procede al desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014, nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, que, con carácter general, entró en vigor el 1 de enero de 2015.

❖ REGLAMENTO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- I. Introducción. (pág. 3)
- II. Amortizaciones. (pág. 4 y 5)
- III. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas. (pág. 6-13)
- IV. Reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas. (pág. 14 y 15)
- V. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas. (pág. 16)
- VI. Obligaciones de Agrupaciones de interés económico y Uniones Temporales de Empresas. (pág. 17)
- VII. Aplicación y obligación de información de las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal. (pág. 18)
- VIII. Obligación de comunicación para aplicación del régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. (pág. 19)
- IX. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda pública. (pág. 20)

I. INTRODUCCIÓN

- El 12 de julio de 2015, entra en vigor el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), incluyendo determinadas modificaciones que a continuación expondremos, y donde cabe destacar las relativas al régimen de las operaciones vinculadas en relación con sus obligaciones de información.
- Este reglamento será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, a excepción de la regulación de la obligación de información “país por país” y las exigencias de información y documentación específica para las entidades cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios sea igual o superior a 45 millones de euros, cuya entrada en vigor será de aplicación para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.
- En el presente avance normativo se toma como punto de partida el anterior reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004) y únicamente se mencionan las novedades y modificaciones normativas, más destacadas o de general aplicación, introducidas respecto de éste.

II. AMORTIZACIONES

▪ REGLAS COMUNES:

- En los supuestos de fusión, escisión y aportación, se mantiene el método de amortización para cada elemento patrimonial adquirido, sin impedimento a que el sujeto pasivo opte por aplicar su propio método de amortización.

▪ TABLA DE AMORTIZACIÓN:

• AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS USADOS ADQUIRIDOS INTRAGRUPPO:

- La regla especial relativa a la amortización de activos usados adquiridos a otra entidad del mismo grupo de consolidación fiscal, se amplía a operaciones realizadas dentro de un grupo mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- La citada regla especial establece para el cálculo de la amortización que:
 - Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, este podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

II. AMORTIZACIONES

- Si el coste de adquisición fuese superior al originario, podrá ser tomado como base para determinar la amortización deducible en aplicación del coeficiente lineal máximo de amortización.
- AMORTIZACIONES INFERIORES AL MÍNIMO SEGÚN TABLAS
 - La amortización de un elemento patrimonial en un determinado periodo impositivo aplicando coeficientes inferiores a los mínimos de tablas, determinará en futuros periodos impositivos se imputen incorrectamente gastos por amortización que podrán tener el carácter de no deducible en determinados supuestos.
 - Este criterio supone elevar a rango reglamentario el criterio administrativo previo en la aplicación del artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos.
- PLANES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN
 - Se flexibiliza el plan especial de amortización, posibilitando la presentación en cualquier momento, cuando con anterioridad, esta presentación quedaba restringida a los 3 meses posteriores al inicio del plazo de amortización del bien patrimonial.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

- En el presente Reglamento se incorporan diversas medidas de obligado cumplimiento para el contribuyente, entre las que destacan las obligaciones de documentación sobre:
 - Información del grupo país por país.
 - Información específica del grupo.
 - Información específica del contribuyente.
 - Información específica simplificada para grupos con cifra de negocios inferior a 45 millones.
 - Información específica simplificada para PYMES con cifra de negocios inferior a 10 millones.
- Supone una modificación relevante del régimen de operaciones vinculadas y de las obligaciones de información asociadas a este, en virtud de las modificaciones de la nueva Ley del IS y que se alinea con las iniciativas de la OCDE en el marco del proyecto BEPS. En la práctica, se reducen simplificativamente las obligaciones de documentación a grupos con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros y PYMES (hasta 10 millones) y se incrementan notablemente para el resto de contribuyentes.
- Las modificaciones en materia de documentación, con carácter general, entrarán en vigor respecto de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 y en determinados casos requerirán la publicación de los modelos que apruebe el Ministerio de Hacienda.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

▪ Información del grupo país por país:

- Entra en vigor a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.
- Tiene esta obligación cuando el grupo obtenga un Importe Neto de la Cifra de Negocios igual o superior a 750 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo.
- Tendrá la obligación de presentar esta documentación la sociedad dominante residente en territorio español. En el caso que la sociedad dominante fuera no residente y en su país de residencia no exista obligación de información “país por país” (o exista pero no haya intercambio de información), será una sociedad dependiente residente o establecimiento permanente en España nombrado representante a dicho efecto, quien será la obligada a presentar la documentación.
- Se debe incluir la información en euros relativa a:
 - Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas y con terceros.
 - Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades.
 - Impuesto sobre Sociedades satisfecho y devengado.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

▪ Información País por país:

- Importe de la cifra de capital y otros fondos propios.
 - Plantilla media.
 - Activos materiales e inversiones inmobiliarias.
 - Listado de entidades residentes y actividades principales realizadas para cada una de ellas.
 - Otra información que pueda considerarse relevante.
- El plazo para la presentación de la información “país por país” finaliza a los 12 meses de la conclusión del periodo impositivo (dada su entrada en vigor en 2016, los grupos con ejercicio natural efectuarán su primera presentación en diciembre de 2017).
 - La información se presentará a través de un modelo tributario que apruebe y publique la Administración Tributaria.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

▪ Información específica del grupo:

- Entra en vigor a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.
- Tiene esta obligación cuando el grupo obtenga un Importe Neto de la Cifra de Negocios igual o superior a 45 millones de euros en el ejercicio precedente.
- De forma muy resumida se debe incluir la información relativa a:
 - Estructura y organización del grupo: descripción de la estructura jurídica, organizativa y operativa del grupo e identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.
 - Actividades del grupo: principales mercados geográficos en los que opera el grupo, sus fuentes principales de beneficios y cadena de suministros que representan al menos el 10% de la cifra de negocios, distribución de funciones, riesgos y activos entre las distintas entidades del grupo, política del grupo en materia de precios de transferencia, acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes, operaciones de reestructuración de activos o de negocio, etc.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

▪ Información específica del grupo:

- Activos intangibles del grupo, estrategia en relación al desarrollo de los diferentes activos, relación de activos, indicando la titularidad de los mismos y la política aplicada a esta, importe de las contraprestaciones en operaciones vinculadas, relación de acuerdos de costes, servicios de investigación y licencias, etc.
- Actividad y situación financiera y fiscal del grupo: descripción general de financiación, principales acuerdos, identificación de las principales empresas y su situación fiscal y financiera.
- Dentro de la información fiscal a facilitar se incluye la *“relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países”* con independencia de que dichos acuerdos o decisiones no afecten a los contribuyentes establecidos en España.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

▪ Información específica del contribuyente:

- Entra en vigor a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.
- Se debe incluir entre otras, la siguiente información:
 - Información del contribuyente: estructura de dirección, organigrama, actividades principales, estrategia de negocio y “*personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente*”.
 - Información de las operaciones vinculadas: naturaleza y características, importe de las operaciones, método de valoración elegido, análisis de comparabilidad, etc.
 - Información financiera y fiscal: estados financieros, y acuerdos previos de valoración o cualquier otra decisión de alguna autoridad fiscal que esté relacionada con las operaciones vinculadas de que sea parte el contribuyente.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

▪ Información específica simplificada:

- Entra en vigor a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.
- Pueden preparar la información simplificada aquellos contribuyentes integrados en un grupo cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios sea inferior a 45 millones de euros y además quedan eximidos de las obligaciones de documentación del grupo anteriormente expuesto.
- Con carácter general se debe incluir la siguiente información:
 - Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
 - Identificación del contribuyente y de las personas vinculadas con las que se realicen operaciones.
 - Método de valoración utilizado.
 - Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

III. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

- **Información específica simplificada PYMES:**
 - Las sociedades que cumplan los requisitos para aplicar el Régimen de Reducida Dimensión, del Impuesto sobre Sociedades (grupos con un importe de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros) podrán cumplimentar un documento normalizado que se elaborará por el Ministerio de Hacienda y no deben aportar información sobre los comparables utilizados.

IV. REGLAS DE VALORACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

- **ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD:** las principales novedades o mejoras técnicas que recoge el presente reglamento son las siguientes:
 - Se especifica que se debe atender a la verdadera naturaleza de las operaciones, teniendo en cuenta las relaciones entre las partes vinculadas y su conducta (principio de sustancia sobre la forma), a los efectos de realizar el análisis de comparabilidad.
 - Entre las circunstancias que deben tenerse en cuenta en el análisis de comparabilidad, se hace mención expresa a la posible existencia de pérdidas, decisiones de los poderes públicos, existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.
 - Se reconoce expresamente la posibilidad de utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error que pudiera surgir por defectos en la comparabilidad, cuando, a pesar de no existir datos suficientes, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente con el principio de libre competencia.

IV. REGLAS DE VALORACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

- **COMPROBACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS:** cabe destacar las siguientes novedades o mejoras técnicas respecto al reglamento anterior:
 - El sujeto pasivo ya no puede promover una tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado.
 - Se establece un nuevo procedimiento de regularización de oficio de las demás personas o entidades vinculadas afectadas por una liquidación practicada, además de reconocerles el derecho a obtener intereses de demora.
 - Se mantiene la posibilidad de acudir a los procedimientos amistosos o arbitrarios previstos en los convenios de doble imposición y se elimina la indicación anterior de que las entidades no residentes que sean contraparte en la operación no tienen derecho al ajuste correlativo, salvo que se trate de un establecimiento permanente situado en España de dichas entidades.

V. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

- A partir de la entrada en vigor de este Reglamento, surge como novedad, que el acuerdo surta efectos con posterioridad a la fecha en que se apruebe y se regula también la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda determinar la deuda tributaria respecto de ejercicios anteriores de las operaciones realizadas, siempre que no estuviesen prescritos ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

VI. OBLIGACIONES DE LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

- Con el presente Reglamento se amplía la información a presentar respecto de las personas o entidades que ostenten un derecho inherente a socio en el último día del periodo impositivo. Deberá aportarse la siguiente información adicional:
 - Gastos financieros netos no deducidos por la entidad.
 - Reserva de capitalización no aplicada por la entidad.
 - Base imponible minorada o incrementada por la reserva de nivelación.

VII. APLICACIÓN Y OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE LAS ENTIDADES ACOGIDAS AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

- En el supuesto que la Sociedad dominante sea una sociedad no residente, en el momento de comunicación de la opción por el Régimen, esta debe identificar y designar una entidad representante que sea residente fiscal en España.
- La comunicación de opción por el régimen de consolidación fiscal, además de los datos identificativos de las entidades y el porcentaje de participación en el capital de la entidad dominante, ha de informar sobre el porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas (información que no se aportaba con el anterior régimen).

VIII. OBLIGACIÓN DE COMUNICACIÓN PARA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVO Y CANJE DE VALORES

- Al aplicarse el régimen de reorganizaciones por defecto con la nueva Ley del IS, la comunicación informando de la realización de las operaciones de reorganización a las que aplique el régimen especial, es una comunicación meramente informativa y no una opción por el régimen. que
- La comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que esta no sea residente en España en cuyo caso será obligación de la transmitente. En el supuesto que ambas sean no residentes, la comunicación será realizada por los socios de la entidad transmitente, siendo estos residentes en España. En caso contrario, la obligación será de la sociedad transmitente.
- En caso de no acogerse al régimen, deberá especificarse en la comunicación.

IX. CONVERSIÓN DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO EN CRÉDITOS EXIGIDOS FRENTE HACIENDA PÚBLICA

- Se establece un procedimiento para la compensación y abono de créditos exigibles a la Hacienda pública que surge principalmente por la no deducibilidad en ejercicios anteriores de determinadas dotaciones contabilizadas por insolvencias de deudores, aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilaciones.
- Características:
 - Momento de la conversión será en la presentación de la autoliquidación del ejercicio donde no haya podido deducirse el impuesto diferido por insuficiencia de base imponible.
 - Se permite el abono mediante la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) y la compensación con otras deudas tributarias estatales mediante un modelo que se apruebe por orden de Ministerio de Hacienda.



ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS