

UNIVERSIDAD DE ELCHE

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

TRABAJO FIN DE GRADO



GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Curso Académico 2015-2016

TÍTULO: NUEVA LEGISLACIÓN DE LAS PYMES, PROS Y CONTRAS

ALUMNO/A: MARÍA CILLER SÁNCHEZ

TUTOR/A: PATRICIA IZQUIERDO REBOLLO

DPTO.: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

RESUMEN

Con este trabajo analizamos los nuevos incentivos fiscales a los que pueden acogerse las empresas, que cumplen los requisitos específicos para ser consideradas dentro del régimen de empresas de reducida dimensión, con la introducción de la nueva legislación del Impuesto de Sociedades (LIS). Estudiaremos cuáles son estas novedades y modificaciones además de analizar si esta nueva reforma ha sido positiva para las ERD y con ello conseguir reducir su carga fiscal o simplemente han conseguido quitarles algunas de sus ventajas fiscales para poder competir con las grandes empresas.

Además de recoger la normativa vigente del Impuesto de Sociedades con las actualizaciones recogidas por el legislador, realizaremos ejemplos didácticos para que se aprecie de forma más clara las diferencias que se generan con los nuevos cambios.

ABSTRACT

With this paper we analyze the new tax incentives to eligible companies that meet specific requirements to be considered within the regime of small companies with the introduction of the new corporate tax law (LIS). We will consider what these innovations and modifications are also analyzing whether this new reform has been positive for the ERD and thereby achieve reduce their tax burden or simply have gotten remove some of their tax in order to compete with big business advantages.

In addition to collecting existing corporate tax rules with updates collected by the legislature, we will make teaching examples to appreciate more clearly the differences generated with the new changes.

INDICE

RESUMEN	1
1. INTRODUCCIÓN	4
A) GRÁFICO COMPARATIVO ERD RESTO DE EMPRESAS	7
2. OBJETIVO DEL ESTUDIO	10
3. CUESTIONES PREVIAS SOBRE LAS ERD	11
A) CONCEPTO CIFRA DE NEGOCIOS	11
B) LA DETERMINACIÓN DE LA CIFRA DE NEGOCIOS PARA GRUPOS DE SOCIEDADES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DE EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN	15
C) CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL Y ACTIVIDAD ECONÓMICA	17
4. INCENTIVOS (art.108 TRLIS) Y MODIFICACIONES (art.101 LIS) PARA LA CREACIÓN DE EMPRESAS ERD	20
• Tipo de gravamen	20
• Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	23
• Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión	26
• Amortización acelerada para inversiones en elementos nuevos	27
• Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo	28
• Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores	31
• Deducción por inversión de beneficios	35
• Reducción de la base imponible por la creación de una reserva de capitalización	36
• Reserva de nivelación de bases imposables	38
5. CONCLUSIÓN	41
6. BIBLIOGRAFÍA	46

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo vamos a hablar de la nueva legislación del Impuesto de Sociedades (en adelante LIS) publicado a finales del pasado mes de noviembre en el número 288 del Boletín Oficial del Estado (BOE). El texto sobre la Ley 27/2014, de 27 de noviembre se actualizó antes de finalizar el año y hoy en día se encuentra consolidada y entrada en vigor.

Vamos a centrarnos sobre todo en las ERD (empresas de reducida dimensión) ya que podemos decir que introducen algunos cambios relevantes para conseguir normas más sencillas y neutrales, que permitan su crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía.

Los motivos por los cuales se ha llevado a cabo esta revisión general del Impuesto de Sociedades son la necesidad de adaptarse a un mundo cada vez más globalizado e interactivo en el entorno de la Unión Europea. Esto se debe a la necesidad de adaptación de la norma al derecho comunitario, el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal o la necesidad de competir en mercados internacionales.

También comentar que la recaudación de este impuesto ha sufrido una grave crisis más allá de la propia crisis económica de los últimos años, por ello, el legislador tiene que llevar a cabo una reacción sobre este impuesto para sostenimiento de las cargas públicas.

Adicionalmente vamos a comentar otros objetivos claros que han inspirado esta reforma:

- **Neutralidad, igualdad y justicia:** de manera que la aplicación de los tributos no genere alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial, salvo que el Impuesto resulte indispensable para cubrir determinadas ineficiencias producidas por el propio mercado.

- **Incremento de la competitividad económica:** es primordial favorecer la competitividad entre empresas para garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica, la reducción del tipo de gravamen general es un elemento primordial de este objetivo.

- **Simplificación del impuesto:** para contribuir al mejor cumplimiento de la norma es necesario introducir una mayor sencillez del Impuesto como es la simplificación de las tablas de amortización entre otras.

- **Adaptación de la norma al derecho comunitario:** esta ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales

- **Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal:** se adoptan medidas que tratan de ampliar la base imponible del Impuesto, como es el caso de la extensión de la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial

- **Endeudamiento-capitalización:** en este objetivo incide especialmente la nueva reserva de capitalización, así como las modificaciones que se incorporan en el tratamiento de los gastos financieros.

- **Seguridad jurídica:** se trata de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza intentando reducir la litigiosidad.
- **Lucha contra el fraude:** es esencial la introducción de medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional.

La presente reforma anticipa medidas como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional u operaciones vinculadas.

He decidido realizar este trabajo porque creo que es importante conocer bien todos los cambios que afecten por la introducción de la nueva legislación, para que las pymes puedan sacar el máximo partido al Impuesto de Sociedades, puesto que en función de cómo repartan su beneficio podrán conseguir hasta una reducción del 20,25% aplicando las dos nuevas reservas fiscales creadas.

Es interesante realizar una comparativa entre la antigua ley y la introducción de la nueva para así saber si realmente libran a las empresas de reducida dimensión de mayor carga tributaria y así fomentar el aumento de la creación de este tipo de empresas o por el contrario se beneficia en mayor medida a las grandes empresas.

Como explicaremos más adelante el Gobierno decide establecer un único tipo impositivo del 25% para todas las empresas siguiendo la propuesta del grupo de expertos de la Comisión Lagares. Veremos también en que les beneficia a las empresas de reducida dimensión el mantenimiento del tipo impositivo al 25%.

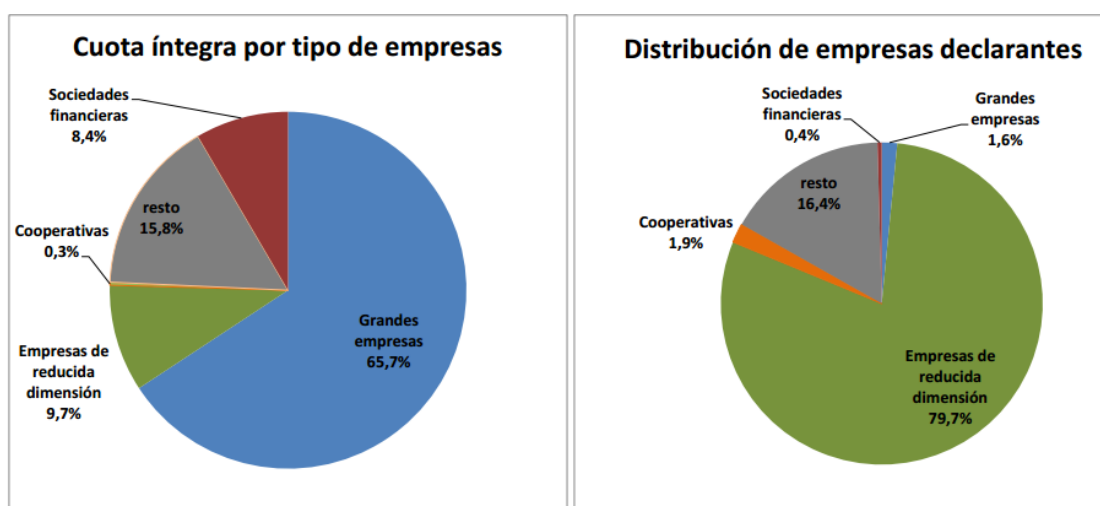
Con la creación de las dos nuevas reservas fiscales veremos cómo podrían las pequeñas empresas conseguir el máximo ahorro fiscal, además de profundizar y explicar detenidamente en qué consisten estas nuevas medidas.

Profundizaremos en cuál será el impacto real de la nueva reforma para las pequeñas y medianas empresas, además de comparar su carga tributaria con la carga que soportan las grandes empresas. Para acabar con ello el Gobierno busca medidas para acercar el tipo nominal al efectivo y para ello deberá suprimir una serie de deducciones.

A) GRÁFICO COMPARATIVO ERD RESTO DE EMPRESAS

Hoy en día podemos afirmar que más del 99% de las empresas españolas son pymes y además son las que soportan unos tipos efectivos más altos en comparación con las grandes empresas. Esto es debido a que la mayoría de las grandes empresas aplican unas reducciones fiscales netas del resultado contable de hasta el 100%, también tienen la capacidad de hacer ingeniería fiscal para defraudar o eludir el fisco, que les permite aligerar su cuenta con hacienda.

El siguiente gráfico nos explica este hecho:



Fuente: AEAT - Cuentas Anuales en el Impuesto sobre Sociedades – 2013

Como podemos observar en cuanto al reparto de la carga tributaria entre los distintos tipos de empresas el porcentaje más alto se lo lleva las empresas de reducida dimensión que componen un 79,7% , las grandes empresas solo comportan un 1,6% y las sociedades financieras no llegan ni al 1% (entidades de crédito, entidades aseguradoras y entidades de inversión colectiva).

No obstante, como podemos apreciar en el primer gráfico, las grandes empresas suponen un 65,7% de la cuota íntegra mientras que las empresas de reducida dimensión un 9,7% solamente. Por todo ello, desde Gestha (sindicato del cuerpo de técnicos del Ministerio de Hacienda y de la Agencia Tributaria) llevan tiempo denunciando que las empresas con mayores ingresos declarados son los que menos aportan al fisco.

Aunque el tipo nominal de las empresas de reducida dimensión es algo más bajo, el 25% frente al resto que es el 30% , realmente el tipo efectivo es de media el 24% frente al 19% que paga la gran empresa que no sea financiera.

A todo esto se escudan en que si una gran empresa no paga nada del Impuesto sobre Sociedades se debe meramente a algo coyuntural y que si ese año no pagan nada otro año se aplicarán incentivos fiscales menos fuertes. Esto ha sido muy criticado puesto que se han introducido modificaciones en la nueva ley.

Una vez comparadas las empresas de reducida dimensión en España con el resto de empresas, vamos a compararlas con la unión europea a través de este cuadro:

Tabla 1. Empresas según estrato de asalariados y porcentaje total, en España y en la UE27, 2013.

	Micro Sin asalariados *	Micro 1-9	Pequeñas 10-49	Medianas 50-249	PYME 0-249	Grandes 250 y más	Total
ESPAÑA	1.670.329	1.314.398	107.784	18.011	3.110.522	3.839	3.114.361
%	53,6	42,2	3,5	0,6	99,9	0,1	100
UE-28 %	92,4	6,4	1,0	99,8	0,2	100	

Fuente: INE, DIRCE 2014 (datos a 1 de enero de 2014), y Comisión Europea, "ANNUAL REPORT ON EUROPEAN SMES 2013/2014" Estimaciones para 2013.

*Corresponde en su mayoría a personas físicas, ver tabla 7.

Como podemos observar las empresas de reducida dimensión suponen un total del 99,3% en España del total de empresas, un 0,5% por encima de la estimación disponible para el conjunto del UE en 2013.

Entre 2003 y 2013 el número de empresas en España ha aumentado en 172.019 unidades lo que supone un incremento acumulado en el dicho período de 5,8%.

Hay una gran crítica en este escenario por el cual las empresas de reducida dimensión están en desventaja frente a las empresas multinacionales que acaban soportando menos carga fiscal, según calculan los Técnicos del Ministerio de Hacienda las pymes soportan una carga fiscal media del 16% sobre su resultado contable positivo, mientras que las compañías transnacionales pagan de media un 5,3% lo que equivale a un tercio de la tributación real de las primeras.

Para acabar con esta desventaja se propone que los países europeos aprobaran un tipo mínimo incondicional para el Impuesto de Sociedades por debajo del cual no se podrían hacer rebajas para competir por la sede de las multinacionales extranjeras, de esta manera se repartirá el pago en función de las ventas realizadas en cada país. De momento se ha puesto en marcha una Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, es un primer paso para lograr que ante el fisco todos acabemos siendo lo más iguales posibles.

Aquí dejo algunas de las artimañas de ingeniería fiscal de las que hemos hablado:

- Transferir el beneficio de un activo a la esposa o a los hijos

- Derivar ese beneficio a una fundación

- Desviar los beneficios a terceros países, a través de empresas en paraísos fiscales y elevando los precios de transferencia intragrupo
- Relegar el reconocimiento del beneficio mediante el uso de fondos de pensiones
- Usar estructuras societarias interpuestas para ocultar la naturaleza de una transacción y evitar la retención fiscal
- Solicitar un crédito en un país (España) y prestar luego ese dinero a una filial (Holanda). Las deducciones de los tipos de interés se hacen en España.

2. OBJETIVO DEL ESTUDIO

El objetivo de este trabajo es acercarnos lo máximo posible a conocer los incentivos fiscales que contienen las empresas de reducida dimensión, bien porque existe falta de información, bien porque son complejos como para que los identifique un empresario nuevo o bien por otra serie de circunstancias.

Una vez explicados todos y cada uno de los incentivos que existen para las ERD, realizamos una comparativa de estos incentivos, por un lado desde la perspectiva de la aplicación de la nueva legislación del Impuesto de Sociedades (LIS) y por otro lado desde la perspectiva de la antigua legislación (TRLIS).

El objetivo de esta comparativa es estudiar si realmente estos nuevos cambios en el régimen de empresas de reducida dimensión son beneficiosos para ellos o por el contrario resulta perjudicial y por ello soportarían más carga tributaria.

Otro objetivo de este trabajo, es comparar las ventajas de la aplicación de los incentivos fiscales de las ERD con las ventajas de las deducciones de las grandes empresas e investigar quienes soportan realmente mayor carga tributaria.

3. CUESTIONES PREVIAS SOBRE LAS ERD

A) Concepto cifra de negocios.

Las empresas de reducida dimensión son un régimen especial que se encuentra dentro del ámbito del Impuesto de Sociedades. Se entiende por empresa de reducida dimensión aquella que su importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (art.101 de la LIS), salvo que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial, en cuyo caso no se aplicarán los incentivos, como ya detallaremos más adelante.

Aquellas empresas que cumplan con el requisito de no superar la cifra de negocios de 10 millones de €, tanto en ese periodo como en los dos períodos impositivos anteriores a este último, les será de aplicación los incentivos fiscales contenidos en este régimen especial en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes.

Para facilitar la comprensión del concepto de cifra de negocios, voy a explicarlo con un ejemplo:

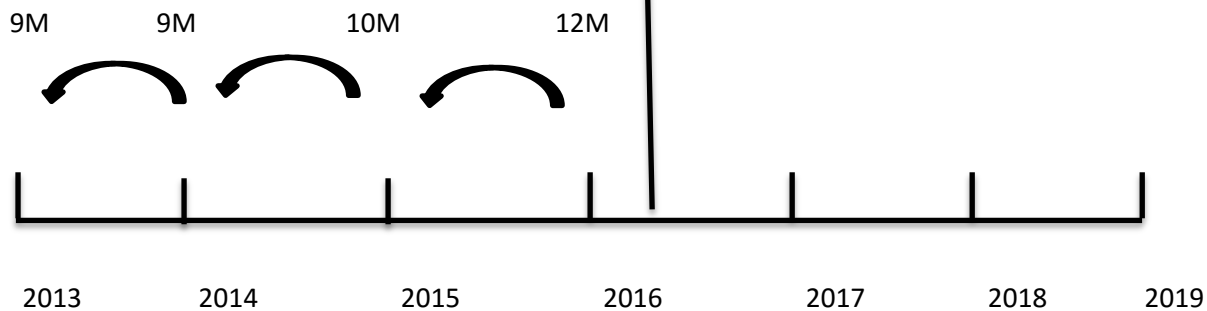
Ejemplo:

Imaginemos que una sociedad quiere saber si puede acogerse al régimen de empresa de reducida dimensión y poder así beneficiarse de los incentivos que aplica este tipo de régimen. Para ello nos muestra su cifra de negocios para los últimos años:

AÑOS	CIFRA DE NEGOCIOS
2013	9 MILLONES DE €
2014	9 MILLONES DE €
2015	10 MILLONES DE €
2016	12 MILLONES DE €

- En el año 2014 se podrá aplicar el régimen especial porque en el año 2013 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones €
- En el año 2015 también se podrá aplicar el régimen especial porque el año 2014 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones €
- En el año 2016 se supera el límite, sin embargo nos fijamos en la cifra de negocios de 2015 que es justo de 10 millones de €. En principio en este año no se podría aplicar, sin embargo, como en el año 2014 y 2015 hemos aplicado ERD podremos aplicar el mismo régimen en 2016 y 2017 aunque no se cumplan los requisitos. En 2018 no lo sabemos porque desconocemos si en 2013 se aplicó ERD ya que no disponemos de la cifra de negocios.

Gráfico: Figura 1



Fuente: Elaboración propia

Cuando el período impositivo inmediato anterior hubiese tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiese desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año. Lo mismo ocurre con las empresas de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, teniendo en cuenta que procederá a la elevación al año si dicho periodo es inferior a 12 meses.

Ejemplo:

Imaginemos una sociedad que se constituye el 1 de marzo de 2015, para saber si puede acogerse al régimen de empresa de reducida dimensión tendrá que elevar al año su cifra neta de negocios:

A 31 de diciembre de 2015 la cifra neta de negocios es de 9.500.000 euros

Si elevamos esta cifra al año: $9.500.000 \times 12/10$ meses= 11.400.000 €, por lo tanto no podrá aplicarse los beneficios fiscales de una empresa de reducida dimensión puesto que se pasa de los 10 millones de euros.

Para determinar el importe neto de la cifra anual de negocios se deduce del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y del IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión (norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales recogida en la tercera parte del PGC, y también teniendo en cuenta la Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC):

- Compute las ventas de bienes o servicios habituales en su actividad, sin incluir el IVA y añada las subvenciones recibidas cuando se obtengan en función de las unidades de producto vendidas. No se suma la venta de un activo, ni las subvenciones para realizar inversiones, ni los ingresos financieros.
- Comprobar que en la suma anterior se incluyen restando las devoluciones de ventas, así como rappel y descuentos otorgados.

B) LA DETERMINACIÓN DE LA CIFRA DE NEGOCIOS PARA GRUPOS DE SOCIEDADES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DE EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

En el caso de que la entidad formara parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, pero teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones por operaciones intragrupo que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Respecto al cálculo de dicho importe, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, si en conjunto todas las empresas pertenecientes al grupo superan el importe neto de la cifra de negocios de 10 millones de euros en el ejercicio anterior, ninguna de las sociedades integrantes de grupo tendrá derecho a aplicar los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión, por lo que todas deberán de tributar al tipo general de gravamen.

Sin embargo, si tanto en ese periodo como en los dos períodos impositivos anteriores a este último no superan los 10 millones de € les será de aplicación los incentivos fiscales contenidos en este régimen especial en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes.

También se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

Todo esto será aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS acogida al régimen fiscal establecido en dicho Capítulo siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Ejercicio:

Imaginemos que nos encontramos ante un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del código de comercio, y estos quieren saber si cumplen los requisitos para poder acogerse al régimen de empresas de reducida dimensión y así beneficiarse de los incentivos fiscales que conlleva. El grupo está formado por cuatro empresas:

Empresas	Cifra de negocios año 2015
Empresa A	3 M de €
Empresa B	3 M de €
Empresa C	3 M de €
Empresa D	3 M de €
Total	12 M de €

Para calcular la cifra de negocios conjunta de las cuatro empresas como hemos dicho antes, tenemos que sumar la cifra de negocios de cada una en cada año para saber si se pasa de los 10 millones de € o no.

En nuestro caso, queremos saber si en el año 2016 podrán acogerse al régimen de empresas de reducida dimensión, para ello, nos fijamos en la suma total de la cifra de negocios del año anterior (2015), de cada una de las empresas que forman el grupo de sociedades.

Aunque individualmente cada empresa no sobrepasa los 10 millones de €, en su conjunto sí que se pasan 2 millones de €. Sin embargo, si en 2014 no sobrepasa los 10 millones de € les será de aplicación igualmente los incentivos en los tres períodos impositivos siguientes, salga mayor o menor a la cifra de 10 millones de € en el año 2016.

Como podemos observar la dinámica es totalmente igual que cuando calculamos el importe neto de la cifra de negocios de una empresa individual, sólo que en este caso sumamos el importe de todas las empresas que lo componen.

C) CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL Y ACTIVIDAD ECONÓMICA

En primer lugar, podemos decir que las entidades de reducida dimensión según los artículos 101 y siguientes de la LIS recogen una serie de incentivos fiscales que se configuran legalmente como un régimen especial del IS. La novedad radica en el hecho de que estos incentivos fiscales ya no se aplicarán en las entidades de reducida dimensión que tengan la consideración de entidades patrimoniales.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades introduce en su artículo 5 dos conceptos nuevos en el impuesto, que son el concepto de actividad económica y el concepto de entidad patrimonial.

El concepto de actividad económica se refiere “(...) a la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”. Cuando hablamos de arrendamiento de inmuebles, sólo constituirá actividad económica cuando se contrate al menos a una persona a jornada completa.

Según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, si el contribuyente se encuentra dentro de un grupo de sociedades el concepto de actividad económica se determinará globalmente en relación con todas las entidades del grupo con la novedad de que se tendrán en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por la aplicación de la normativa contable.

Con respecto al concepto de entidad patrimonial, el artículo 5 LIS recoge que es la empresa que no realiza actividad económica alguna, como “(...) aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, (...) a una actividad económica”.

Para la realización correcta de los cálculos correspondientes del valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o de los balances consolidados si la entidad formara parte de una grupo, según los criterios establecidos en el artículo 42 del código de comercio.

No se considerarán computables como valores a estos efectos:

- Los que dan cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias
- Los que incorporen el dinero o derecho de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto
- Los valores que otorguen, al menos, un 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, además que cuenten con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de medios materiales y personales correspondientes y la entidad participada no sea una entidad patrimonial

Una vez explicada la definición de entidad patrimonial, podemos decir que si una empresa de reducida dimensión está considerada como tal significa que ésta no desarrolla una actividad económica y ello les prohíbe la aplicación de determinados regímenes fiscales especiales.

4. INCENTIVOS (art.108 TRLIS) Y MODIFICACIONES (art.101 LIS) PARA LA CREACIÓN DE EMPRESAS ERD

- **Tipos de gravamen**

Con respecto a los tipos de gravamen de aquellas entidades que cumplan con las condiciones de empresas de reducida dimensión, durante el ejercicio 2015 se mantendrá la escala de tributación según lo siguiente, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- Por la parte de la base imponible entre de 0-300.000 euros el tipo impositivo al que tributará será el 25%
- Por la parte restante tributará al 28%

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 % será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

Con efecto a ejercicios iniciados a partir 1 de enero de 2016, con la introducción de la nueva reforma, eliminan la escala de gravamen de este tipo de entidades, tributando éstas al tipo general (25%) para toda su base imponible. De este modo conseguimos equiparar el régimen general con el tipo aplicable a las entidades de reducida dimensión.

Para entender de forma más visibles estos cambios, vamos a realizar un ejemplo:

Ejemplo:

Antes de reforma:

A) Una empresa X se ha constituido como ERD el 1 de enero de 2015, en ese primer ejercicio el importe neto de su cifra de negocios fue de 8 millones de euros y su base imponible 350.000 euros. Se pide calcular su liquidación.

$$300.000 \times 0,25 + (350.000 - 300.000) \times 0,28 = \mathbf{89.000\text{€}}$$

Después de reforma:

B) ¿Si la empresa X se hubiera constituido como ERD el 1 de enero de 2016, cuál sería su liquidación?

$$350.000 \times 25\% = \mathbf{87.500\text{€}}$$

Solución apartado A) Como podemos ver la base imponible de esta empresa es de 350.000€ dato que se pasa del primer tramo impositivo de 0-300.000€, por ello en primer lugar partimos los primeros 300.000€ que tributan al 25%.

Y en segundo lugar, el segundo tramo que sería quitándole a esos 350.000€ los 300.000€ que ya han tributado para que no tributen dos veces y el resultado restante será al que se le aplique el 28% que en ese caso es $(350.000 - 300.000) = 50.000$

Empresas de reducida dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de euros)	2015	2016
Base hasta 300.000€	25%	25%
Exceso sobre 300.000€	28%	25%

Solución apartado B) Como podemos ver sigue siendo una empresa de reducida dimensión ya que el importe neto de la cifra de negocios es inferior a 10 millones de euros, el único cambio es que hemos puesto el año 2016 que es cuando entra en vigor el nuevo tipo de gravamen.

Si comparamos los dos resultados, en el año 2015 la empresa X pagó una suma de 89.000€ y en el año 2016 pagó 87.500€, esto se debe a la rebaja del 3% a pagar en nuestra cuota para aquellas empresas que la base imponible es superior a 300.000€, claramente la introducción de la nueva normativa provoca una ventaja fiscal para este tipo de empresas.

¿Pero podríamos decir lo mismo de aquellas empresas que su base imponible no sobrepasa los 300.000€? La respuesta es no, este tipo de empresas mantienen el mismo tipo de gravamen, entonces sea en el año 2015 o en el año 2016 pagarán la misma cuota con el tipo de gravamen del 25%

Por lo cual podemos decir que este incentivo fiscal realmente sólo beneficia a las empresas con una base imponible superior a 300.000€, por lo que podríamos entender que la finalidad de esta reforma es que las empresas crezcan.

AMORTIZACIONES

- **Libertad de amortización para inversiones de escaso valor (art.110 TRLIS)**

Este incentivo es aplicado exclusivamente para empresas de reducida dimensión, y se refiere a que aquellas entidades que cumplan los requisitos específicos de las ERD (art.108 TRLIS) en el período impositivo referido, que podrán amortizarse libremente hasta el límite de 12.020,24 euros los elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros.

Ejercicio:

Una sociedad de reducida dimensión que explota una ferretería realiza las siguientes inversiones de utillaje: Herramientas además de un programa informático, siendo en todos los casos el valor unitario de dichos elementos del activo fijo de material nuevos inferior a 601,01€.

Herramientas	Inversión	4.000€
Programa informático	Inversión	7.000€

Coefficientes de amortización (tabla de amortización del IS):

	Coefficiente Máximo	Período Máximo
Herramientas	25	8 años
Programa informático	33	6 años

	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
Herramientas	0,25 x 4.000= 1.000	4.000	-3.000
Programa informático	0,33 x 7.000= 2.310	7.000	-4.690
Total	3.310	11.000	-7.690

En contabilidad figurará un gasto contable de 3.310 € pero que con la normativa fiscal podemos aplicar la libertad de amortización para inversiones de escaso valor. Por tanto, tendremos:

GC: 3.310 GF: 11.000

Ajuste negativo en la base imponible por: 7.690€

Finalmente podremos amortizar 7.690€ sin problema puesto que la cuantía es inferior al máximo de 12.020,24€ que se puede amortizar.

- **Libertad de amortización para inversiones de escaso valor (art.12 LIS)**

La libertad de amortización para inversiones de escaso valor vista exclusivamente para empresas de reducida dimensión (valor unitario no exceda de 601,01€) queda suprimida por la entrada en vigor de la nueva Ley 27/2014, pero sí que permite el establecimiento de diversas modificaciones que afectan al artículo 12.3.e) de la Ley del impuesto de sociedades.

Este artículo de la nueva Ley permite que a partir del 1 de enero de 2015 se aplique la libertad de amortización globalmente para todas las empresas, para elementos de inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario de adquisición sea inferior a 300 euros con el límite global de 25.000 euros (para la suma de todos estos elementos) para un mismo período impositivo.

En el ejercicio que hemos resuelto anterior a la aplicación de esta nueva ley se quedaría igual, en el sentido de que si el valor unitario de las herramientas y del programa informático son inferior a 300€, la empresas podrá beneficiarse de estos incentivos fiscales pero ahora podrán amortizar hasta un total de 25.000€.

Por lo tanto, si su empresa tiene previsto adquirir algún activo nuevo de entre 300 y 601,01 euros, le conviene adelantar la compra y hacerla en 2014 debido a que si lo adquiere en 2015 con la introducción de la nueva ley ya no podrá amortizarlo libremente puesto que se pasan del máximo establecido. Eso sí, sólo podrá realizar esta maniobra si la cuantía de los activos de escaso valor adquiridos en 2014 todavía no ha alcanzado los 12.020 euros.

Este es realmente el mayor cambio que se produce con la aplicación de la nueva ley, también podemos decir que en este caso no es un incentivo exclusivo para las empresas de reducida dimensión ya que especifican que podrán aplicar esta amortización globalmente todas las empresas, esto se puede ver como un aspecto negativo puesto que las grandes empresas podrán amortizar lo mismo que las pequeñas empresas y esto provoca una ventaja significativa para las entidades de gran dimensión ya que aparte de esto ya tienen muchas deducciones y bonificaciones y finalmente acaban soportando la carga fiscal las pequeñas empresas.

- **Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión**

Podrán aplicar esta amortización aquellas empresas que se establecen dentro del régimen de empresas de reducida dimensión antes del 1 de Enero de 2015, puesto que a partir de esta fecha con la entrada en vigor de la nueva legislación queda suprimido este incentivo fiscal, sin embargo las entidades que la estuviesen aplicando con anterioridad al 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación de acuerdo con lo dispuesto en el RD Legislativo 4/2004, TRLIS.

Para aquellas empresas que si puedes disponer de este incentivo se podrán amortizar los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible afectos a las explotaciones en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

“Podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas”

Finalmente para poder aplicar la amortización acelerada tienen que cumplirse estas circunstancias, a parte de las ya mencionadas:

- Para poder aplicar este incentivo todos los elementos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias tienen que estar afectos a explotaciones económicas

- Se podrán amortizar aceleradamente aquellos elementos que reinviertan el importe total de la transmisión oneroso en otros elementos
- Para que sea válida la aplicación de este incentivo la reinversión ha de ser realizada entre el año anterior y los tres años posteriores a la fecha de puesta a disposición el elemento transmitido
- Cuando lo invertido sea superior al importe de la transmisión solo podrá aplicarse la amortización al importe obtenido en la transmisión. Por ejemplo, si la transmisión es de 20.000€, y el valor de la adquisición del bien en que se manifiesta la reinversión es de 25.000€, sólo se podrá aplicar la amortización acelerada sobre 20.000€.
- Si la cantidad invertida es menor que el importe obtenido, sólo se podrá beneficiar de la amortización acelerada el importe reinvertido. Por ejemplo, si el valor de la transmisión es de 15.000€, y el de adquisición del bien en que se manifiesta la reinversión es de 10.000€, sólo se podrá amortizar sobre los 10.000€, salvo que los otros 5.000€ se hayan reinvertido en otro bien.

- **Amortización acelerada para inversiones en elementos nuevos**

En el caso de amortización acelerada para inversiones en elementos nuevos, pasa lo mismo que en la amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión. Se mantendrá este incentivo para aquellas empresas con períodos iniciados en el año 2015, que deriva de un régimen transitorio que se aplicaba a las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del RD Ley 10/2012 de 30 de marzo.

Para las iniciadas a partir del 2016 se suprime este incentivo

Para las empresas con períodos iniciados en el año 2015 y cumplan los requisitos para ser consideradas como empresas de reducida dimensión podrán amortizar los elementos nuevos del inmovilizado material de las inversiones inmobiliarias, así como de los elementos de inmovilizado intangible que se encuentren recogidos en las tablas oficiales de amortización con base en el coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente máximo derivado de las tablas oficiales.

Podrán deducirse en un 150% del importe de la amortización establecida los elementos de inmovilizado intangible con vida útil definida y los fondos de comercio adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de empresa de reducida dimensión, teniendo en cuenta los límites de la décima y centésima parte del importe, respectivamente, establecidos para esa amortización.

- **Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo (art. 102 LIS)**

Con la introducción de la nueva ley del Impuesto de Sociedades la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo es completamente igual que la aplicada con anterioridad a la aplicación del nuevo régimen.

Para poder aplicar la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo deben cumplir una serie de requisitos:

- Que la empresa tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se realice la inversión, es decir, en el ejercicio en que los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

- Que los elementos puestos a disposición para la inversión sean de inmovilizado de material nuevos en el ejercicio en que la empresa tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.
- Se podrá aplicar esta amortización si durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la actividad económica se incremente en relación con la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante el período adicional de otros veinticuatro meses.
- Que no se supere el resultante de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de plantilla media total de la actividad, calculado con dos decimales, por la cuantía máxima de la inversión que se amortice libremente.

Además esta amortización es incompatible con otros beneficios fiscales, que son los siguientes:

- La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de aquella
- La reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de transmisión

Ejemplo:

Una empresa cumple las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión, y adquiere en el año 2014 una máquina por 300.000€ además de realizar una inversión en un sistema informático por 80.000€.

La plantilla de trabajadores antes de la adquisición era de 2 personas a tiempo completo y después de la inversión se estima, que hasta el año 2016 contarán con cinco trabajadores a tiempo completo, además de que lo mantendrán hasta el año 2018. Por lo tanto, la inversión que podrán amortizar libremente es de $120.000€ \times 3 = 360.000€$, es decir, en el ejercicio podrán considerar gasto de amortización a efectos fiscales la cantidad de 360.000€ y evidentemente no tributar por dicho resultado.

Si llegado al año 2016, la plantilla de trabajadores no aumenta realmente en 3 trabajadores la empresa deberá corregir las amortizaciones fiscales que ha practicado, y deberá efectuar un ingreso adicional en la cuota resultante del impuesto de sociedades por la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida indebidamente más los intereses de demora correspondiente.

- **Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art.112 TRLIS)**

“Será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, salvo que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro individual o que se trate de deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducible”

Esto quiere decir que si tenemos varios deudores que no nos pagan lo que nos deben nos podremos deducir hasta el 1% del total de esas pérdidas por deterioro de los créditos.

Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto se de alguna de estas circunstancias:

- Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso
- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Por otro lado, según el artículo 112.2 TRLIS no se deben incluir dentro de dicho saldo global los siguientes importes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público
- Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca
- Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa

- **Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art.104 LIS)**

El artículo 104 de las LIS permite que las entidades consideradas como empresas de reducida dimensión pueden deducirse las pérdidas por deterioro para la cobertura riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre la base de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo en que sea de aplicación este régimen fiscal especial.

Esta deducción se rige por una serie de reglas:

- Los saldos de dudoso cobro sobre los que se hubiese reconocido la pérdida por deterioro individualizada a la que se refiere el artículo 13.1 de las LIS, no podrán incluirse en el cálculo del 1%, ya que se requiere el transcurso de un plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación para poder deducirlo, que el deudor se encuentre declarado en situación de concurso o hubiera sido procesado por el delito de alzamiento de bienes, o que las obligaciones hubiesen sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.
- Tampoco se podrán deducir ese 1% aquellos créditos que no tengan el carácter de deducibles sobre la base del mismo precepto. Como son los créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que se base en su existencia o cuantía, o a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez

Ejemplo:

Imaginemos que una sociedad tiene un saldo global con deudores de 165.146€

Puede acogerse a los beneficios de ERD. Entre esos créditos destacan:

- Una deuda con el ayuntamiento de Elche por 21.600€
- Una deuda con un socio por 900€
- Una deuda con Zapaton, S.A. por importe de 18.200€.Se ha

dotado en este ejercicio una provisión de la deuda de Zapatón. Por tanto, el saldo sobre el que aplicar el 1% ascenderá a:

SOLUCIÓN:

Saldo Global Deudores: 165.146€

(-)

Exmo. Ayto. de Elche (deuda no deducible según art. 12.2 TRLIS):- 21.600€

Socio principal (deuda no deducible según art.12.2 TRLIS): -900€

Deuda Zapatón, S.A. (la provisión se ha deducido fiscalmente): -18.200€

Total saldo fiscal= 124.446€

Dotación 1% de 124.446€ = **1.244,46€** este es el importe que podría deducirse fiscalmente esta empresa.

1. Quitamos la deuda del ayuntamiento de Elche, ya que al ser una entidad de Derecho público no es fiscalmente deducible (artículo 12.2 TRLID).
2. Quitamos la deuda con el socio principal ya que tampoco es fiscalmente deducible.
3. Quitamos la deuda de Zapatón ya que ya se ha dotado la provisión individualmente.

- **Deducción por inversión de beneficios (art. 37 TRLIS)**

Aquellas entidades que estén acogidas al régimen especial de empresas de reducida dimensión podrán aplicarse un incentivo fiscal a la reinversión de beneficios para aquellos que se generen en los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013. Este beneficio es vigente hasta el año 2014.

- Deducción del 10% para empresas con volumen de negocio inferior a 10 millones de euros
- Deducción del 5% para empresas con cifra de negocio inferior a 5 millones de euros y plantilla media inferior a 25 empleados

Estas deducciones se aplicaran en la cuota íntegra del Impuesto de Sociedades, en relación a los beneficios obtenidos en el ejercicio que se inviertan en elementos nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, sin tener en cuenta el gasto originado por el Impuesto de Sociedades.

Una vez explicada las deducciones, hemos de advertir que para tener derecho a este beneficio deberán cumplir algunas exigencias:

- Deberán dotar una reserva indisponible de la misma cuantía que la base de deducción y mantenerla el tiempo que permanezcan los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad
- Durante 5 años o durante su vida útil si resultara inferior deberán permanecer en funcionamiento en la sociedad los elementos patrimoniales adquiridos

- **Reducción de la base imponible por la creación de una reserva de capitalización (LIS)**

A partir de Enero de 2015, con la reforma fiscal desaparece la deducción por inversión de beneficios, por lo que los últimos beneficios que podremos invertir en inmovilizado, y que nos den derecho a deducción en la cuota íntegra, serán los obtenidos en 2014, sin embargo, tendremos hasta el 1 de Enero de 2016 para realizar la inversión de inmovilizado material.

Esta deducción entró en vigor con la Ley 14/2013 de 27 de septiembre de medidas de apoyo al emprendedor o más conocida como “Ley de emprendedores” por lo que este incentivo fiscal sólo podrá aplicarse para los beneficios generados en 2013 y en 2014.

Esta deducción se aplica sobre la cuota íntegra del ejercicio en que se realice la inversión, y dicha inversión deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en el que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores. Hay que remarcar también que esta deducción no era compatible con la libertad de amortización por creación y mantenimiento de empleo.

Pues bien, una vez suprimida esta deducción se contempla la reducción de la base imponible para la creación de una reserva de capitalización, para incentivar la reinversión y que se traduce en la no tributación de la parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo.

El fin de esta medida es el incremento del patrimonio neto a través de potenciar la capitalización empresarial y conseguir además incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

Los contribuyentes sujetos al tipo general del gravamen podrán reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de sus fondos propios en la medida que este incremento se mantenga un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante estos 5 años.

La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción, a la integración de los ajustes por dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos, y a la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite. Se establecen una serie de reglas para la determinación del incremento de los fondos propios, excluyéndose principalmente las aportaciones de socios o variaciones por activos diferidos, lo que conduce a que como regla general ese incremento de los fondos propios tenga que venir de beneficios del ejercicio no distribuidos.

- **Reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS)**

A continuación vamos a explicar las características de la nueva reserva de nivelación de bases imponibles, este artículo nuevo no existía hasta que entra en vigor la nueva Ley 27/2014 y se aplica sólo a entidades a las que sea de aplicación el régimen de reducida dimensión.

- Permite reducir la base imponible positiva hasta en un 10% de su importe
- El importe de la minoración no podrá superar 1 millón de euros, si se da el caso de que el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000 de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.
- El objetivo de este incentivo es permitir que el contribuyente puede minorar la tributación de un determinado período impositivo desplazando la compensación de bases negativas hacia períodos impositivos anteriores al que se genera.
- Esta reducción se tendrá que integrar en las bases imponibles de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración conforme el contribuyente vaya generando bases imponibles negativas y hasta el importe de las mismas.
- Si después de los cinco ejercicios siguientes, quedara saldo sin aplicar de la reserva, el mismo se unirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Para la correcta aplicación de este incentivo se le exige al contribuyente que dote una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad. No se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes casos:

- Cuando la reserva se elimine total o parcialmente debido a una operación de reestructuración
- Separación de socios
- Cuando se aplique la reserva en virtud de una obligación de carácter legal

Cuando una entidad aplique este incentivo de reserva de nivelación de bases imponibles, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda. Si se da el caso de incumplimiento de los requisitos anteriores supondrá pagar el importe de la minoración más intereses de demora.

Además, las cantidades destinadas a dotar la presente reserva no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

Ejemplo: Una empresa de reducida dimensión tienen las siguientes bases imponibles:

Ejercicio 2015	4.000.000€
Ejercicio 2016	-30.000€
Ejercicio 2017	-40.000€
Ejercicio 2018	-50.000€

Los siguientes ejercicios tienen la base imponible positiva. La entidad le pide a su asesor fiscal que haga una estimación de la carga fiscal durante los ejercicios de referencia aplicando las ventajas que ofrece la nueva reserva de nivelación de bases imponibles.

La minoración de la base imponible del ejercicio 2015 tras la aplicación de este incentivo es de 400.000€ ($4.000.000 \times 10\%$) con cargo a los beneficios del ejercicio 2015, por lo tanto deberá dotar una reserva indisponible de 400.000€. La base imponible sometida a tributación asciende a 3.600.000€ ($4.000.000 - 400.000$).

Si la base imponible tras aplicar el incentivo diera más de 1.300.000€ por ejemplo, no se podría rebajar solamente 1.000.000€ que es el establecido como máximo.

En los años 2016, 2017 y 2018 las bases imponibles son negativas.

En el ejercicio 2020 debe integrar en su base imponible el importe restante de 280.000€ ($400.000 - 30.000 - 40.000 - 50.000$).

Si se diera el caso de que pasados estos cinco años de los que dispone para devolver la reserva no poder compensarla o bien no haber generado bases imponibles negativas que permitan la incorporación en el resultado de la reducción practicada, esta se incorporará en el último período incrementadas en un 5% más los intereses de demora.

5. CONCLUSIÓN

Una vez explicados todos los cambios que se han producido con la entrada en vigor de la nueva ley del Impuesto de Sociedades, Ley 27/2014 de 27 de noviembre vamos a explicar las repercusiones que han creado estos acontecimientos.

Según la nueva ley, esta revisión general del Impuesto de Sociedades se ha llevado a cabo por la necesidad de adaptación a un mundo cada vez más globalizado, además de inspirarse en los principios de neutralidad, igualdad y justicia que quieren conseguir alcanzar con esta reforma.

Estas medidas son muy criticadas, puesto que como podemos ver en los incentivos detallados anteriormente, estos principios se incumplen completamente.

El legislador defiende que quiere conseguir el incremento de la competitividad económica favoreciendo ésta entre empresas para así garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica. Pues bien, para conseguirlo deciden crear un tipo único de tributación por el impuesto, al margen del tamaño de la empresa. Tanto las pymes como las microempresas que conforman algo más del 80% del total de sociedades en España, ya no podrán beneficiarse del tipo de gravamen reducido en cinco puntos por debajo el general, sin embargo, las grandes empresas sí que se ven beneficiadas puesto que a ellas la tributación se les baja del 30% al 25%, igualándose con el resto.

Esta medida que la ley plantea como algo positivo y beneficioso para la economía y para el tejido empresarial, es una clara ventaja para las grandes empresas puesto que han eliminado la progresividad que beneficiaba a las pymes, y ello implica que realmente las grandes empresas con beneficios multimillonarios tributen a tipos inferiores a los de empresas de barrio que podemos tener cada uno a la vuelta de la esquina de casa.

Se pretende conseguir que el tipo nominal y el efectivo converjan, pero según el informe anual de recaudación presentado por la Agencia Tributaria, el tipo efectivo al que tributan las pequeñas y medianas empresas se sitúa en el 19,3%, mientras que para las grandes compañías está en torno al 4% debido a las gran cantidad de deducciones que pueden utilizar, y por ello utilizan la ingeniería fiscal, para conseguir rebajar su carga impositiva. Por ellos, las pymes acaban siendo las que más impuestos pagan.

Otra medida que introduce la nueva ley es la libertad de amortización para inversiones de escaso valor, por la cual se suprime la ventaja que suponía para las empresas de reducida dimensión puesto que sólo ellas por estar sujetas a este régimen tenían derecho a poder amortizarse libremente hasta el límite de 12.020,24 € los elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario no exceda de 601,01€.

Pues bien, a partir el 1 de enero de 2015, se aplicará esta libertad de amortización globalmente a todas las empresas, por lo que también gozan de esta ventaja las grandes empresas y, una vez más, esto conlleva a que sigan soportando más carga fiscal las pymes.

A su vez, entra en vigor la creación de la reserva de capitalización, aunque es una medida que favorece a las empresas de reducida dimensión, también es aplicable para las grandes empresas como pasa con la libertad de amortización para inversiones de escaso valor y una vez más eliminan la ventaja que disfrutaban las empresas de reducida dimensión frente a las grandes empresas.

Comentar que también hay medidas positivas para las empresas de reducida dimensión con la entrada en vigor de nueva Ley del Impuesto de Sociedades, como es la reserva de nivelación de bases imponibles, con la que podrán reducir la base imponible positiva hasta en un 10% de su importe entre otras cosas. Como se puede observar, claramente, estas medidas favorecen más a las grandes empresas y al querer converger el tipo nominal y efectivo del impuesto lo que consiguen es quitar el beneficio de

progresividad con el que cuentan las pymes, y eso al final conllevará que los emprendedores cada vez tengan más miedo a dar el paso de crear una empresa.

Una vez explicados todos los incentivos modificados con la introducción de la nueva legislación, también podemos añadir que aun sabiendo que las grandes corporaciones son las que más ingeniería fiscal realizan, y por tanto, son las que menos recaudan, hacienda se ceba en perseguir pequeños fraudes de autónomos, pymes, trabajadores o pensionistas.

Esto es provocado por la existencia de un déficit de inspección y control en la comprobación de la fiscalidad y finanzas de las grandes empresas, además cuando defraudan o reducen su carga tributaria, en lugar de sancionarlas cuando se detecta muchas veces tratan de llegar a acuerdos con ellas pactando que tributen alguna cantidad a cambio de eliminar las posibles sanciones.

Es verídico, que con el aumento de los tipos impositivos de las pymes junto con la creciente crisis ha aumentado el porcentaje de la economía sumergida hasta establecerse en casi el 25% de nuestro PIB sobre todo en pymes, pero no por ello deben focalizar su punto de mira de forma exagerada sobre este tipo de empresas.

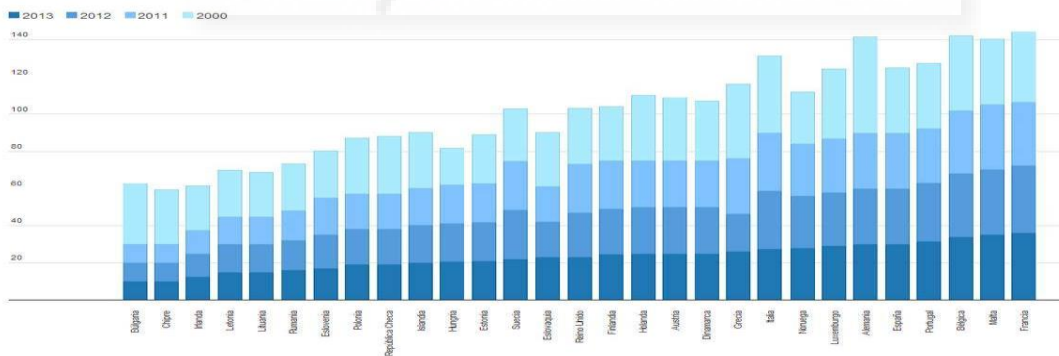
Podemos resumir entonces, desde mi perspectiva, que aunque a primera vista parezca que estas nuevas medidas en el régimen de empresas de reducida dimensión, son una ventaja para ellas y para así conseguir equidad a la hora de soportar la carga fiscal real, en realidad es una forma de conseguir una mayor recaudación de ambas partes, tanto para pymes como para las grandes empresas para conseguir financiación, ya que con la crisis el sistema tributario se ha visto realmente afectado.

Les da igual que las pymes tengan que soportar más carga fiscal, lo que les interesa es que las grandes empresas dejen de realizar ingeniería fiscal aunque con ello se lleven por delante a las pequeñas empresas que sufren cada día para poder mantenerse.

Creo que la solución no es esta, las pymes deberían gozar de beneficios frente a las grandes empresas, puesto que son el grueso de España. Lo que tienen que hacer es conseguir la convergencia con la Unión Europea a la hora de establecer los tipos impositivos adecuados, y así evitar que se vayan a tributar a otros países en vez de España, una vez conseguido esto, conseguirán recaudar mucho más impuesto y acabar con la crisis del sistema tributario.

Como podemos ver en este gráfico, el año pasado sólo cuatro países tenían una tasa más elevada que España (30%): Francia, Malta, Bélgica y Portugal. Y estaba situada ligeramente por encima de Alemania. En cualquier caso, supera con creces la media europea situada en el 23%.

Evolución del Impuesto de Sociedades en la UE (2000-2013)



Impuesto de Sociedades (%)	2013	2012	2011	2010	2000
Alemania	29,5	29,5	29,5	29,5	51,0
Austria	25	25	25	25	34
Bélgica	34	34	34	34	40,2
Bélgica	10	10	10	10	32,8
China	10	10	10	10	29
Dinamarca	26	26	26	26	32
Estonia	23	18	19	19	29
Estonia	17	17	17	17	25
España	30	30	30	30	20
Eslovenia	21	21	21	21	20
Francia	24,5	24,5	24,5	24,5	29
Francia	35,1	35,1	34,4	34,4	37,5
Grecia	25	25	25	25	40
Holanda	28	28	28	28	38
Hungría	20,5	20,5	20,5	20,5	19,5
Irlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	24
Irlanda	20	20	20	20	30
Italia	27,5	31,4	31,4	31,4	41,3
Letonia	15	15	15	15	20
Lituania	18	18	18	18	24
Luxemburgo	29,5	29,5	29,5	29,5	37,8
Malta	35	35	35	35	35
Noruega	28	28	28	28	28
Polonia	19	19	19	19	30
Portugal	31,5	31,5	29	29	35,2
Reino Unido	25	24	24	24	30
República Checa	19	19	19	19	31
Rumanía	16	16	16	16	20
Suecia	22	22	22	22	28

FUENTE: Eurostat.

Como hemos comentado con la llegada de la nueva Reforma Fiscal, aunque España dejara de estar entre uno de los países con tipos impositivos más altos, seguirá dentro de los diez primeros en relación a los veintiocho países que configuran la Unión Europea.

Deben seguir trabajando para conseguir una mayor convergencia puesto que aún está dentro de los tipos impositivos más altos.



6. BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN:

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. (2014). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. España. BOE núm. 288 de 28/11/2014. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Agencia Tributaria. (2014). Régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. España. Agencia Tributaria. Recuperado de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_iniciados_hasta_31_12_2014/Regimenes_tributarios_especiales/Regimen_especial_de_incentivos_fiscales_para_las_empresas_de_reducida_dimension.shtml

Ministerio de Hacienda. (2004). Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Vigente hasta el 01 de Enero de 2015). España. Noticias Jurídicas. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg4-2004.t4.html

MANUALES:

V.V.A.A, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 2ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013

V.V.A.A, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 3ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015

PAGINAS WEB:

Arteta, Amaia. (2013). Ante el fisco, no todas las empresas son iguales. España. Capital.es. Recuperado de <http://www.capital.es/2013/05/17/ante-el-fisco-no-todas-las-empresas-son-iguales/>

Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF. (Enero 2015). Reforma fiscal impuesto sobre sociedades. Ley 27/2014 de 27 de Noviembre. España. CEPCO. Recuperado de http://www.cepco.es/Uploads/docs/Reforma_Impuesto_Sociedades_6.03.15.pdf

Ávila Pozuelo, Jaime. (2014). La reforma fiscal suprime la deducción por inversión de beneficios—Tribuna INEAF. España. Ineaf Business school. Recuperado de <http://www.ineaf.es/tribuna/la-reforma-fiscal-suprime-la-deduccion-por-inversion-de-beneficios/>

Banco Sabadell. (2016). Actualidad económica & profesional. España. Departamento de Estudios de Planificación Jurídica Banco Santander. Recuperado de <https://www.bancsabadell.com/news/colectivos-es/actualidad-1.html>

Blasco, Estefanía. (2014). Fraude Fiscal: Autónomos y pymes en el punto de mira de Hacienda. España. Infoautónomos Marca registrada por Infoautónomos 2009. Recuperado de <http://infoautonomos.eleconomista.es/blog/fraude-fiscal-autonomos-y-pymes-en-el-punto-de-mira-de-hacienda/>

Blog fiscal Lefebvre. (2015). Reserva de nivelación de bases imponibles (LIS art. 105). España. Blog fiscal y tributario Lefebvre. Recuperado de <http://www.blogfiscal.es/reserva-de-nivelacion-de-bases-imponibles-lis-art-105/>

Campus virtual de afige. (2014). Nueva deducción por reinversión de beneficios. España. Revista jurídica y financiera. Recuperado de <http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-nueva-deducción-por-reinversion-de-beneficios-1>

CEF-Fiscal Impuestos. (2016). Principal, Guía Fiscal 2016: Capítulo 4. El impuesto sobre sociedades. España. Centro de estudios financieros. Recuperado de <http://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-2016-capitulo-4-is-regimen-especial-incentivos-fiscales-entidades-reducida-dimension.html>

CEF-Fiscal Impuestos. (2016). Principal, Manual de fiscalidad básica: Tema 5. El impuesto sobre sociedades. España. Centro de estudios financieros. Recuperado de <http://www.fiscal-impuestos.com/2-base-imponible-i-amortizaciones.html>

Gábilos Software. (2016). Comentario art. 113. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión. España. Gábilos Software. Recuperado de <http://www.gabilos.com/webfiscal/regimenes/directa/estdirectaIVCgeneradempleo.htm>

Gábilos Software. (2016) Ejemplos art. 110 Libertad de amortización para inversiones de escaso valor. España. Gábilos Software. Recuperado de <http://www.gabilos.com/TRImpuestoSociedades/ejemplos/a110ejemplos.htm>

Gábilos Software. (2016). Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo. España. Gábilos Software. Recuperado de <http://www.gabilos.com/webfiscal/regimenes/directa/estdirectaIVCgeneradempleo.htm>

Gestha. (2014). España recaudaría 8.250 millones al año si la carga fiscal de las multinacionales fuera como la de las pymes. Madrid. Diario ABC. Recuperado de <http://www.abc.es/economia/20141209/abci-gestha-grandes-empresas-201412092017.html>

Gómez asesores. (2016). Panorama de las deducciones por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2015. España. Diaserte Informática. Recuperado de <http://www.gomezasesores.com/circulares-informativas/189-panorama-deducciones-inversiones-impuesto-sociedades-2015>

Indicator Modelos y Herramientas. (2015). Tema: Impuesto sobre Sociedades. España. Indicator Asesores y Editores. Recuperado de http://modelosyherramientas.indicator.es/main/documents/53203/topic/53217/documents_detail/kt_53217_225352_225347/?cookieChecked=1&i=1

La voz. (2015). Las pymes pagan a Hacienda el triple que las multinacionales. España. La voz de Galicia. Recuperado de <http://www.lavozdegalicia.es/noticia/minegocio/2015/08/12/pymes-pagan-hacienda-triple-multinacionales/00031439399242061602570.htm>

La web legal.com. (24/02/2015). Características e incentivos para las empresas de reducida dimensión en el nuevo Impuesto de sociedades. España. Hispania gestión web. Recuperado de <http://www.laweblegal.com/blog/caracteristicas-e-incentivos-para-las-empresas-de-reducida-dimension-en-el-nuevo-impuesto-de-sociedades/>

Martín Molina, Pedro- Bautista.(18/02/2015) La reforma fiscal y su efecto sobre las empresas de reducida dimensión. España-Colombia. Editorial Ecoprensa. Recuperado de <http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/6485423/02/15/La-reforma-fiscal-y-su-efecto-sobre-las-empresas-de-reducida-dimension.html>

MR Consultores. (2014). Principales incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión (PYMES). España. M Romero Consultores. Recuperado de <http://www.mromeroconsultores.es/blog/incentivos-fiscales-empresas-reducida-dimension-pymes/>

Mundiario. (2016). Hacienda reforma el Impuesto de Sociedades perjudicando a las pymes y al crecimiento. España. Compañía Mundiario de Comunicación. Recuperado de <http://www.mundiario.com/articulo/economia/hacienda-reforma-impuesto-sociedades-perjudicando-pymes-y-crecimiento/20160118120316052500.html>

Saiz, Laura. (2014). Nuevo marco fiscal para las pymes. Madrid. Unidad Editorial Información Económica. Recuperado de <http://www.expansion.com/2014/09/01/pymes/1409585835.html>

Sánchez Maestre, Luis Manuel. (2015). Bienes de escaso valor: Amortización. España. Aseduco Asesoría y Educación. Recuperado de <http://aseduco.com/blog1/2015/11/30/bienes-de-escaso-valor-amortizacion/>

Super Contable. (2014). Consultas INFORMA relacionadas con la aplicación del Régimen Especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades. España. RCR Proyectos de Software. Recuperado de http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_27_2_014_Articulo_4.htm