

SUMARIO

fiscal

- I.** Cierre ejercicio fiscal 2015: amortizaciones
- II.** Cataluña: Impuesto sobre pisos vacíos
- III.** Transformación de sociedades civiles con objeto mercantil

contable

- IV.** Amortización del fondo de comercio

miscelánea

- V.** Calendario fiscal Noviembre

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

EDITORIAL

Se acerca el final del año y, con él, el cierre del primer ejercicio fiscal con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entre todas las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, el cambio en la tabla de amortizaciones puede resultar la que afecte de manera genérica a un mayor número de contribuyentes.

Por ello, re incidimos en el tema para recordar la necesaria adecuación a los nuevos coeficientes, en especial en lo que afecta a los elementos que ya se venían amortizando con la anterior tabla.

Aunque se ha anunciado la presentación de un recurso de inconstitucionalidad, el próximo 31 de diciembre se devengará por primera vez el Impuesto sobre pisos vacíos aprobado por el Parlament de Catalunya mediante la Ley 14/2015. Incluimos un artículo describiendo sus principales elementos definidores.

La reciente reforma fiscal, ha modificado la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil, sometiéndolas a imposición por el Impuesto sobre Sociedades. Por ello la norma habilita un régimen transitorio que permitirá su disolución. Dedicamos un artículo a este régimen transitorio.

Por último, dedicamos un artículo a la modificación contable del régimen de amortización del fondo de comercio. Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 se prevé que el fondo de comercio resulte contablemente amortizable. Fiscalmente esta modificación comporta que la deducibilidad fiscal de su amortización, con los límites fiscales específicos, requiera obligatoriamente de su contabilización.

I. CIERRE EJERCICIO FISCAL 2015: AMORTIZACIONES

El próximo 31 de diciembre nos enfrentará al primer cierre fiscal con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre).

Muchas son las modificaciones que deberán tomarse en consideración, pero quizás la que pueda afectar a un mayor número de contribuyentes sea la que afecta a las amortizaciones de los elementos del activo.

Ya dedicamos un artículo específico a ello en nuestra Circular Informativa de Diciembre de 2014, además de los artículos dedicados al estudio de las modificaciones de la Ley (Circular Informativa de Septiembre de 2014) y de su Reglamento (Circular Informativa de Septiembre de 2015). Sin embargo consideramos conveniente reincidir en su estudio, a modo de recordatorio.

La depreciación efectiva

La deducibilidad fiscal de las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias queda condicionada a que se correspondan con la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La Ley del Impuesto (artículo 12.1) considera que la depreciación es efectiva cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal aprobados por la normativa del Impuesto.
- b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- e) El contribuyente justifique su importe.

Como modificación importante, en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades se incluyó una nueva tabla de coeficientes de amortización distinta de la vigente hasta 31 de diciembre de 2014. Su principal característica es la simplificación: se resumen en 33 elementos los más de 650 elementos de las anteriores tablas. Además, se modifican, si no en todos los casos si en algunos de ellos, los coeficientes máximos y los periodos máximos de amortización.

Así pues, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015 disponemos de nuevas tablas de amortización, que deberá aplicarse a los elementos que entren en funcionamiento a partir de dicho ejercicio.

La nueva tabla es la siguiente:

TIPO DE ELEMENTO	coeficiente lineal máximo	periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Disposiciones Transitorias

¿Qué ocurre con los elementos que ya estuvieran en funcionamiento en ejercicios anteriores y que consecuentemente vinieran amortizándose en función de los coeficientes de amortización establecidos en la anterior tabla?

La Disposición Transitoria 13ª de la Ley regula la aplicación de la nueva tabla de amortización a los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad.

Evidentemente, si la nueva tabla mantiene los mismos coeficientes de amortización no resulta necesario realizar ninguna operación de adaptación, manteniéndose la continuidad en la amortización del elemento correspondiente.

Sin embargo, para aquellos elementos patrimoniales para los que, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando coeficientes de amortización distintos al que correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización, deberá realizarse un recálculo en función de dichos nuevos coeficientes. Estos elementos se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil (establecida de acuerdo con la nueva tabla), sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2015.

Es decir, el valor neto fiscal al inicio del ejercicio se distribuirá linealmente durante el resto de vida útil calculada en función de los nuevos coeficientes.

Para los elementos que no se estuvieran amortizando linealmente, sino mediante cualquiera de los dos métodos de amortización degresiva previstos en la normativa (porcentaje constante o números dígitos), este recálculo puede resultar muy complejo. Para su simplificación, la Disposición Transitoria establece la opción de aplicar el método lineal en el periodo que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Contablemente, los cambios de coeficiente de amortización que deban realizarse como consecuencia de la nueva tabla se contabilizarán como un cambio de estimación contable, que comporta dejar evidencia de dichos cambios en la memoria contable del ejercicio.

Conclusión

Si todavía no se ha hecho, una de las tareas que necesariamente se han de acometer para la preparación del cierre del ejercicio 2015 es verificar si los coeficientes de amortización que se vienen aplicando se adecuan a los establecidos en la nueva tabla de amortización y, en caso de que se identifiquen diferencias en los tipos de amortización, recalcular las amortizaciones futuras en función de los criterios establecidos en la Disposición Transitoria 13ª.

II. CATALUÑA: IMPUESTO SOBRE PISOS VACÍOS

El Parlament de Catalunya aprobó, mediante la Ley 14/2015, de 21 de junio, la creación del llamado impuesto sobre los pisos vacíos. Dicho tributo tiene por objeto la titularidad de viviendas vacías sin causa justificada, durante más de dos años, en zonas reglamentariamente calificadas como de fuerte demanda por el Decreto 75/2014, de 27 de Mayo, del Plan para el derecho a la vivienda.

Esta medida tiene por finalidad, según se ha divulgado oficialmente por el Govern de la Generalitat, estimular a las entidades financieras propietarias de una importante bolsa de pisos para que los pongan en alquiler.

Ello no obstante, no sólo las entidades de crédito se configuran como sujetos pasivos de dicho impuesto, sino que esta condición recae sobre cualquier persona jurídica titular de viviendas vacías sin causa justificada durante más de dos años.

Las personas físicas y las entidades del tercer sector de la red de inclusión social estarán exentas de la aplicación de este gravamen.

La cuota íntegra se determina por aplicación de la siguiente escala de gravamen al número total de metros cuadrados del conjunto de las viviendas vacías de cada sujeto pasivo:

Base imponible hasta (número de m ²)	Cuota íntegra (euros)	Resto base imponible hasta (número de m ²)	Tipo aplicable (euros/m ²)
0	0	5.000	10,0
5.000	50.000	20.000	15,0
20.000	275.000	40.000	20,0
40.000	675.000	en adelante	30,0

Asimismo, la Ley prevé bonificaciones, en función de la ratio, respecto del total, conformada por las viviendas cedidas en alquiler asequible, bien directamente o través de fórmulas indirectas contempladas en la propia Ley. Tales bonificaciones son las siguientes:

- Si el titular destina del 5 al 10% de las viviendas a alquiler asequible, obtendrá una bonificación del 10% de cuota.
- Si destina entre el 10 y el 25% a alquiler asequible, se beneficiará de una bonificación del 30%.
- Entre el 25 y el 40% tendrá un 50% de bonificación de cuota.
- Si destina más del 40% la bonificación será del 75%.
- Finalmente la bonificación será del 100% cuando se destinen a alquiler asequible más del 67% de las viviendas vacías que estén sujetas al impuesto.

El devengo del Impuesto se produce el día 31 de diciembre de cada año, dejándose a un futuro reglamento la concreción del plazo de autoliquidación

Sin perjuicio de ello, el Gobierno del Estado ha anunciado la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley que aprobó la medida, en cuyo caso la misma quedaría automáticamente suspendida si el Tribunal Constitucional admitiera a trámite el recurso.

Según fuentes oficiales, esta medida afectaría al menos 15.000 viviendas situadas en los 72 municipios con mayor demanda y se estima que tributará una media anual de entre 1.000 y 2.000 euros por piso vacío.

III. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

En el sentido reiteradamente informado en estas mismas páginas, las sociedades civiles que desarrollen actividades mercantiles pasarán, a partir de 1 de enero de 2016, a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Centrándonos por ello en las sociedades civiles con objeto mercantil, paradigmáticamente las dedicadas a actividades comerciales entre muchas otras, su próxima consideración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades viene contrapesada por el establecimiento de un régimen transitorio que, en las condiciones que se indicarán, permitirá la disolución de dichas sociedades civiles.

Este régimen transitorio se contempla en una nueva disposición transitoria vigesimonovena, introducida por la aún reciente reforma fiscal de finales de 2014 en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta.

En síntesis, dicho régimen transitorio presenta el siguiente contenido:

- Podrán acogerse a este régimen transitorio las sociedades civiles que hasta 31 de diciembre de 2015 tributaran en régimen de atribución de rentas y que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para tributar por el Impuesto sobre Sociedades.
- El acuerdo de disolución debe adoptarse durante el primer semestre de 2016 y la liquidación y extinción de la sociedad civil debe haberse completado a fecha 31 de diciembre del mismo año.
- Se neutraliza el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sí como el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturales Urbana (plusvalía municipal) que en su caso gravaran la operación. En todo caso deberá analizarse el tratamiento correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, de imposible generalización.
- Se establece una compleja fórmula de valoración fiscal de los elementos adjudicados a los socios.
- Expuesto en términos simplificados, los socios sólo tributarán por los fondos líquidos y créditos que se les adjudiquen, si su valor excede de su inicial aportación y de la suma de rentas atribuidas pero no distribuidas por la sociedad.
- Hasta su total extinción, que recordemos debe llevarse a cabo necesariamente en el año 2016, la sociedad civil acogida a este régimen seguirá tributando por atribución de renta.

A la vista de ello, consideramos aconsejable que las sociedades que decidan disolverse - o transformarse en otra tipología societaria - difieran esta decisión hasta el año 2016 para poderse acoger a los beneficios del citado régimen transitorio.

IV. AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoria de Cuentas, a través de sus Disposiciones Finales, introduce modificaciones en otros cuerpos normativos, tales como el Código de Comercio, la Ley del Mercado de Valores, la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La entrada en vigor de la Ley se establece, en términos generales, para el 17 de junio de 2016, si bien se establecen fechas de entrada en vigor distintas para determinados preceptos contenidos tanto en la Ley como en las Disposiciones Adicionales y Finales.

Una de estas modificaciones que afectan a otros cuerpos normativos se refiere al tratamiento contable de la amortización del fondo de comercio. Paralelamente a esta modificación en el ámbito mercantil, se precisa la adaptación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las vicisitudes del tratamiento contable-fiscal de la amortización del fondo de comercio han sido múltiples.

Con la normativa actualmente vigente el fondo de comercio no es amortizable contablemente (siendo obligatoria la dotación anual de una reserva de carácter indisponible igual al 5% del fondo de comercio activado, hasta alcanzar el importe del mismo). Fiscalmente, se prevé que, sin necesidad de reflejo contable, se pueda deteriorar el fondo de comercio con el límite de la veintava parte de su importe (5%), si bien, exclusivamente para el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2015, el límite se establece en la centésima parte de su importe (1%).

Recordar que este tratamiento contable fue introducido con la reforma mercantil que entró en vigor el 1 de enero de 2008 y que con anterioridad a dicha fecha el fondo de comercio se amortizaba contablemente con el límite anual de la décima parte de su importe (10%).

Pues bien, la Ley de Auditoria modifica, entre otros, el apartado 4 del artículo 39 del Código de Comercio estableciendo que "... se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años"

Nuevamente se establece la amortización contable del fondo de comercio.

Fiscalmente se deroga el apartado 3 del artículo 13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (dedicado al reconocimiento fiscal del deterioro de los activos intangibles con vida útil indefinida, en los que se incluye el fondo de comercio) y se modifica el artículo 12 (dedicado a las amortizaciones) para incluir, en su apartado 2, la amortización del fondo de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.

Es especialmente significativo el hecho de que el derogado apartado 3 del artículo 13 preveía de manera expresa que la deducibilidad de la amortización no quedaba condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta salvedad no se incluye en la modificación del apartado 2 del artículo 12, por lo que será necesaria su contabilización para que este gasto pueda considerarse fiscalmente deducible.

Esta modificaciones (tanto la contable como la fiscal) serán de aplicación a los estados financieros que se correspondan con los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016.

V. CALENDARIO FISCAL NOVIEMBRE

Noviembre 2015						
L	M	X	J	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30						

2 de noviembre

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

Tercer trimestre 2015. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito: 195

CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA

Solicitud de inclusión para el año 2016: CCT

La renuncia se formula en el modelo de "solicitud de inclusión/comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria".

5 de noviembre

RENTA

Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2014.

Si se fraccionó el pago: 102

20 de noviembre

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Octubre 2015. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

IVA

- Octubre 2015. Autoliquidación: 303
- Octubre 2015. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Octubre 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones: 340
- Octubre 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Octubre 2015. Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Octubre 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Octubre 2015: 430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Agosto 2015. Grandes empresas: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- Agosto 2015. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Octubre 2015. Grandes empresas: 560
- Octubre 2015: 548, 566, 581
- Octubre 2015: 570, 580
- Tercer trimestre 2015. Excepto grandes empresas: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- Tercer trimestre 2015. Excepto grandes empresas: 561, 562, 563

Los destinatarios registrados, incluso ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados, utilizarán como declaración de operaciones el modelo 510

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- Tercer trimestre 2015. Pago fraccionado: 58

30 de noviembre

IVA

- Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual: 036
- Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2015: sin modelo

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- Año 2014. Autoliquidación: 583

SÉNEOR ABOGADOS Y ECONOMISTAS es una marca registrada por la sociedad de responsabilidad limitada con la misma denominación, que no tiene actividad directa ante clientes, siendo los despachos socios de la misma los únicos responsables por los servicios que presten a sus clientes (con plena indemnidad para Séneor y para los restantes despachos).

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.