

# Impost sobre societats

Règim general

María Luisa Esteve Pardo  
Esteban Quintana Ferrer



# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	7
<b>1. Regulació de l'impost</b> .....	9
1.1. Caràcters bàsics .....	9
1.2. Fonts normatives .....	9
<b>2. Fet imposable</b> .....	10
2.1. Definició del fet imposable .....	10
2.2. Àmbit espacial .....	11
2.3. Àmbit temporal .....	11
2.4. Rendes exemptes .....	11
<b>3. Subjecte passiu</b> .....	13
<b>4. Base imposable</b> .....	14
4.1. Determinació de la base imposable. El resultat comptable .....	14
4.2. Normes sobre obtenció de rendes .....	17
4.3. Despeses deduïbles .....	18
4.4. Despeses no deduïbles .....	27
4.5. Regles de valoració .....	28
4.6. Subcapitalització .....	35
4.7. Reducció d'ingressos procedents de determinats actius intangibles .....	36
4.8. Imputació temporal .....	36
4.9. Compensació de bases imposables negatives .....	37
<b>5. Tipus de gravamen i quota íntegra</b> .....	39
<b>6. Deduccions de la quota</b> .....	40
6.1. Deduccions per doble imposició .....	40
6.2. Bonificacions i deduccions incentivadores .....	44
6.3. Deducció dels pagaments a compte .....	47
<b>7. Gestió de l'impost</b> .....	48
<b>Activitats</b> .....	51
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	51

<b>Solucionari</b> .....	54
<b>Glossari</b> .....	57
<b>Bibliografia</b> .....	58

## Introducció

L'articulació de la imposició sobre la renda en dos **gravàmens** dirigits, respectivament, a les persones físiques (IRPF\*) i a les persones jurídiques (IS\*), constitueix avui una realitat generalitzada en la majoria de sistemes tributaris, encara que només sigui per raons tècniques i partint del fet que la capacitat econòmica és patrimoni exclusiu de les persones físiques.

\* En el glossari trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

De la mateixa manera que gairebé ningú no desconeix que la renda és el millor exponent de la capacitat econòmica d'un individu, també existeix un consens general sobre la impossibilitat d'eliminar la pluralitat de gravàmens sobre la renda en funció de la naturalesa de seu perceptor –persones físiques o jurídiques– i substituir-los per un únic impost sobre la renda. I aquest és un punt en el qual estan d'acord fins i tot els que defensen les posicions més radicals.\* En el cas espanyol, la pertinença del nostre sistema tributari al model continental i la integració a la Unió Europea –els principis fiscals de la qual s'inspiren en l'informe Neumark, que reconeix l'existència, junt amb la renda, d'altres índexs de riquesa– advoquen especialment per mantenir i consolidar la pluralitat de gravàmens.

\* Com així fa, per exemple, el conegut informe Carter.

En darrer terme, les societats no deixen de ser un instrument jurídic per mitjà del qual la renda es genera i es transmet a l'accionista. Certament, la simple existència de l'IS provoca doble imposició, perquè la renda de les societats resulta doblement gravada, en primer lloc en les mans de la societat i en segon lloc, en les del soci, però no és menys cert que les rendes obtingudes per la societat a partir del benefici comptable empresarial són perfectament individualitzables respecte de les percebudes pel soci en forma de dividends. En definitiva, la renda que obtenen les persones jurídiques acaba arribant, tard o d'hora, per una via o una altra, a les mans de les persones que tenen darrere. Aquesta segona obtenció de renda també queda gravada per l'impost personal sobre la renda del soci, i així successivament tantes vegades com es distribueixi la renda.

Des del mateix moment en què es va establir l'IS, es van produir diversos intents de donar-hi **justificacions teòriques**: des d'argumentar que l'impost es fonamenta en els avantatges que reben les societats en ser dotades de personalitat jurídica per l'Estat, fins a aduir que les societats de capital disposen de més potencial per a obtenir beneficis, la qual cosa indica que tenen una capacitat econòmica pròpia. Aquestes teories van perdre tot fonament quan es va establir que la capacitat econòmica només és predicable respecte de les persones físiques.

### L'impost sobre societats...

... amb una estructura semblant a l'actual, existeix en el nostre sistema tributari pràcticament des de 1900, quan es va establir la contribució sobre utilitats que establia una tarifa III que gravava les utilitats procedents del treball junt amb el capital. Aquest sistema es va reafirmar el 1922, fet que dona per bona la dita "un impost antic és un bon impost".

Comunament s'accepta l'anomenat **argument pragmàtic** del professor Neumark, segons el qual, si no es grava la renda en el moment en què l'obtenen les societats, en molts casos mai no s'arribarà a sotmetre-la a imposició, si s'aconsegueix evitar que aquesta renda arribi formalment a les mans dels socis.

L'IS s'ha convertit, així, en un impost molt polèmic teòricament, però indiscutible a la pràctica, no solament pel motiu ja adduït, sinó perquè té una gran eficàcia **recaptadora** i com a **control** de fonts de renda. D'altra banda, provoca molt poc rebuig social i és, a més, un eficaç instrument de **política econòmica**.

El concepte de **renda com a creixement personal**, d'Haig (Schanz) Simons, avui dia també s'ha imposat en la majoria dels països, davant el concepte real de renda com a producte d'una font determinada per a constituir la base de la imposició sobre la renda. I aquest ha estat el concepte que ha adoptat el nostre país a partir de la reforma de 1978.

Com el seu nom indica, l'impost sobre societats (IS) tendeix a gravar la renda obtinguda per persones jurídiques (societats i altres entitats). L'article 4.1 TRLIS manté un concepte sintètic de renda, sense distingir, com ho fa la LIRPF, la renda per raó de la font dels diferents rendiments que la componen. La Llei de l'IS de 1978, en canvi, sí que distingia i definia tres components de la renda societària: els rendiments empresarials o d'explotació econòmica, els rendiments d'elements patrimonials, i els increments i les disminucions patrimonials. Tanmateix, actualment, aquesta classificació només té efecte en relació amb les retencions.

En l'àmbit de l'**impost sobre societats (IS)**, o impost sobre la renda de les persones jurídiques, el problema de determinar la renda gravable s'ha resolt recorrent al concepte de **benefici empresarial**, i utilitzant també, amb aquesta finalitat i amb una rellevància cada vegada més gran, la **comptabilitat empresarial**.

En aquest cas, l'evolució de l'IS s'ha caracteritzat clarament pel progressiu acostament entre els anomenats *resultat comptable* i *resultat fiscal*, amb la consegüent disminució dels **ajustaments fiscals** sobre la comptabilitat empresarial per a determinar la renda gravable i l'augment de la importància de la normativa comptable a efectes fiscals.

En definitiva, es tracta d'apropar la fiscalitat a la realitat empresarial positivament, en el sentit que elimina la duplictat de comptabilitats i la incertesa de la deduïbilitat de les despeses empresarials (abans supeditades al reconeixement de la seva necessitat i no a la justificació de la seva realitat), encara que això comporti problemes derivats, sobretot, de les diverses finalitats i interessos protegits per les normes fiscals i comptables.

L'IS regulat per la **Llei 61/1978, de 27 de desembre**, va ser substituït pel que regulava la **Llei 43/1995, de 27 de desembre**, que va entrar en vigor l'1 de gener de 1996. Aquesta segona llei va marcar un gir important en la tributació de les rendes empresarials, ja que es pronunciava definitivament a favor de l'eficàcia tributària de les normes comptables, sens perjudici, no obstant això, dels ajustaments fiscals puntuals i pertinents exigits per la necessitat d'evitar possibles elusions fiscals i greuges comparatius que les normes preveuen de manera expressa. Finalment, després de modificacions successives i nombroses de la Llei 43/1995, s'ha aprovat un text refós de la Llei de l'impost sobre societats mitjançant el **Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març**.

Finalment, cal tenir en compte que la normativa de l'impost preveu, al costat del règim general de l'impost que analitzem en aquest mòdul, un conjunt de **règims especials** aplicables a certs tipus d'entitats i d'activitats que, per diferents motius, s'aparten en alguns aspectes del règim general en els termes que desenvolupem en el mòdul següent.

#### Els règims especials de l'IS...

... es preveuen en els articles **del 47 al 129 TRLIS i 41 a 52 RIS**, i també en determinades lleis sectorials, en especial, la Llei 20/1990, de 19 de desembre, de règim fiscal de **cooperatives**, i la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les **entitats sense finalitats lucratives** i dels incentius fiscals. Al mecenatge i a les entitats establertes a les Canàries els es d'aplicació la Llei 19/1994, de 6 de juny, de modificació del règim econòmic i fiscal de les Canàries.

## Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a assolir els objectius següents:

- 1.** Conèixer la naturalesa, l'àmbit d'aplicació i el fet imposable gravat per l'impost sobre societats, i també els casos d'exempció.
- 2.** Individualitzar els trets característics dels subjectes passius sotmesos a l'impost.
- 3.** Entendre el mecanisme del règim general d'imposició societària, en especial referent a la determinació de la base imposable i als ajustaments extracomptables que són necessaris per a liquidar l'impost sobre societats.
- 4.** Conèixer i aplicar els elements de quantificació del deute tributari, mitjançant l'aplicació dels tipus de gravamen i de les deduccions i bonificacions en la quota.
- 5.** Diferenciar els diferents deures i obligacions formals que recauen sobre les entitats gravades per l'impost sobre societats.





# 1. Regulació de l'impost

## 1.1. Caràcters bàsics

L'IS és un impost **directe i personal**,\* ja que grava una manifestació directa de la capacitat contributiva com és l'obtenció de renda, i no és repercutible. Al mateix temps la renda esmentada només es pot determinar en funció del subjecte que la percep (persona jurídica resident a Espanya). Encara que no es faci referència a això en el text legal, l'IS també és un impost **objectiu, periòdic i proporcional**.

\* Article 1 TRLIS.

## 1.2. Fonts normatives

La regulació general de l'impost es troba al **Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març**, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre societats (TRLIS), que substitueix la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats. El desplegament reglamentari del TRLIS el du a terme el **Reial decret 1777/2004, de 30 de juliol**, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats (RIS).

Els **principis** que guien la regulació de l'IS són els següents:

- a) neutralitat (evita que l'impost influeixi en les decisions econòmiques dels subjectes);
- b) transparència (claredat de les normes);
- c) sistematització (coordinació amb la resta de les normes del sistema tributari, especialment amb la LIRPF);
- d) coordinació internacional (adequació de l'estructura de l'IS a una economia internacionalitzada sense que l'impost causi distorsions), i
- e) competitivitat (un impost que permeti a les empreses espanyoles ser competitives).

L'impost es va intentar adaptar des de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, a la creixent internacionalització de les empreses espanyoles i a les exigències de la pertinença d'Espanya a la Unió Europea.

## 2. Fet imposable\*

\* Articles 4 a 6 TRLIS.

### 2.1. Definició del fet imposable

L'obtenció de renda per part del subjecte passiu (entitat resident a Espanya) constitueix el fet imposable de l'IS.\*

\* Article 4.1 TRLIS.

La definició del fet imposable es completa amb diversos **supòsits**, en els quals, encara que el subjecte passiu no arriba materialment a percebre cap renda, fiscalment es consideren així:

a) El **supòsit d'atribució de rendes paral·lel al de l'IRPF**, segons el qual la renda corresponent a determinats subjectes (societats civils, herències jacents, comunitats de béns, entre altres), als quals no es considera subjectes passius de l'IS, s'atribueix als seus components\* a efectes de l'impost.

\* Article 6 TRLIS.

b) El **règim especial d'agrupacions d'interès econòmic** espanyoles i europees, i d'unions temporals de empreses,\* en el qual s'entén per obtenció de renda la imputació de les bases imposables o dels beneficis o les pèrdues de les entitats sotmeses a aquest règim al subjecte passiu, que en aquest cas és determinat per cada una de les entitats que formen part de l'agrupació o la unió temporal.

\* Articles 48 a 52 TRLIS i 46 RIS.

c) El **règim de transparència fiscal internacional**,\* segons el qual s'entén per obtenció de renda el compliment de determinades circumstàncies, que determina la inclusió de les rendes positives obtingudes per una entitat no resident en la base imposable corresponent al subjecte passiu resident.

\* Article 107 TRLIS.

d) La presumpció *iuris tantum* de retribució pel valor normal de mercat de les cessions de béns i drets, anomenada legalment **estimació de rendes**.\*

\* Article 5 TRLIS.

e) Existeixen altres supòsits en els quals s'entén que hi ha obtenció de renda:

- **Presumpció de retenció** per a calcular la quantia íntegra que s'ha de declarar (article 17.3 TRLIS).
- Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de **béns i drets no comptabilitzats i no declarats** (article 134 TRLIS).
- **Trasllats de residència** del subjecte passiu a l'estranger, en alguns supòsits (article 17 TRLIS).
- Aplicació del **valor normal de mercat** a transmissions lucratives i societàries, i a les anomenades *operacions vinculades* (articles 15 i 16 TRLIS).

En matèria d'estimació de rendes, presumpció de retenció i presumpció d'obtenció de renda per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats, podeu veure amb més detall el subapartat 4.2 d'aquest mòdul (Normes sobre obtenció de rendes). D'altra banda, l'aplicació del valor de mercat en l'IS s'explica en el subapartat 4.5 (Regles de valoració).

## 2.2. Àmbit espacial

L'IS s'aplica a tot el territori espanyol, sens perjudici dels règims especials per raó del territori (territoris forals del País Basc i Navarra, i les particularitats per a les entitats establertes a Canàries) i del que es disposa en els tractats i convenis internacionals.\* En aquest aspecte, són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya.

\* Articles 2 i 3 TRLIS.

El **criteri de subjecció a l'IS** és el de la residència efectiva, i les entitats residents estan subjectes a la *renda anomenada mundial*, és a dir, a totes les seves rendes sense tenir en compte el lloc on s'obtinguin.\*

\* Articles 7 i 8 TRLIS.

Es consideren residents en territori espanyol les entitats que s'hagin constituït d'acord amb les lleis espanyoles, i/o que tinguin el seu domicili social en territori espanyol, i/o que tinguin la seva seu de direcció efectiva en aquest territori, afegint-se una presumpció a favor de l'Administració Tributària de residència a Espanya que afecta les entitats situades en un país o territori de tributació nul·la o en un paradís fiscal (art. 8.1 TRLIS). Per la seva banda, l'apartat 2 de l'art. 8 TRLIS fixa els criteris per a determinar el domicili fiscal, que d'entrada s'identifica amb el domicili social. A efectes del domicili fiscal, és important tenir en compte l'article 130 TRLIS (índex d'entitats) i l'article 142 TRLIS (obligació del subjecte de comunicar a l'AEAT els canvis en el domicili fiscal).

## 2.3. Àmbit temporal

La definició del fet imposable (obtenció de renda per part del subjecte passiu) parla clarament d'un impost periòdic. El **període impositiu** de l'IS coincideix amb l'**exercici econòmic** de l'entitat, que en la major part dels casos s'identifica amb l'any natural, i la **meritació** de l'impost té lloc l'últim dia del període impositiu (normalment, el 31 de desembre, quan se sol tancar la comptabilitat).\* En qualsevol cas, mai no pot passar dels dotze mesos.

\* Articles 26 i 27 TRLIS.

El segon apartat de l'article 26 TRLIS recull casos, que podríem considerar atípics, d'acabament del període impositiu: l'extinció de l'entitat, el seu trasllat a l'estranger, o la transformació de la forma jurídica de l'entitat que comporti la seva no-subjecció o la modificació del tipus.

Les normes sobre imputació temporal d'ingressos i despeses (article 19 TRLIS) estan estretament relacionades amb aquesta noció, ja que en depèn que ingressos i despeses s'entenguin realitzats en un període impositiu o un altre.

! Pel que fa a la imputació temporal d'ingressos i despeses, podeu veure el subapartat 4.7 d'aquest mòdul (Imputació temporal).

## 2.4. Rendes exemptes

Els articles 21 i 22 TRLIS preveuen **dues exempcions per a evitar la doble imposició econòmica internacional** per les activitats empresarials exercides per

mitjà d'entitats filials o d'establiments permanents situats a l'estranger: l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividends i plusvàlues de font estrangera i l'exempció de determinades rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent.

Altres rendes exemptes són **determinats ajuts\*** de la política comunitària: ajuts públics que tinguin per objecte reparar la destrucció en determinades circumstàncies d'elements patrimonials afectes a l'exercici d'activitats econòmiques, ajuts a l'abandonament de l'activitat de transport i determinades indemnitzacions públiques.

\* Disposició Addicional 3 TRLIS.

Finalment, hem d'esmentar una sèrie d'exempcions derivades d'alteracions patrimonials:

- Rendes positives o negatives obtingudes per la donació de béns segons el que preveu l'article 14.3 TRLIS.
- Rendes posades de manifest en ocasió de la dació en pagament de béns integrants del patrimoni històric espanyol, amb els requisits que estableix l'article 17.5 TRLIS.
- Rendes derivades de la transmissió d'inversions afectes a l'obra benèfica de les caixes d'estalvi –article 24.3.b) TRLIS.
- Rendes derivades de donacions realitzades a favor d'entitats de mecenatge, segons el que disposa l'article 16 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

La resta de les exempcions tenen en l'IS un caràcter marcadament **subjectiu**, i aquest és el motiu pel qual es tractaran junt amb el subjecte passiu, com també ho fa el TRLIS.

### 3. Subjecte passiu\*

\* Articles 7 i 8 TRLIS.

Són subjectes passius de l'IS les **entitats amb personalitat jurídica** (exceptuant les societats civils, que estan sotmeses al règim d'atribució de rendes de l'article 6 TRLIS) i una sèrie d'entitats sense personalitat jurídica caracteritzades perquè tenen **patrimonis unificats** per la seva dedicació a una finalitat.\*

\* Article 7 TRLIS.

En particular, es consideren subjectes passius de l'IS:

- Els fons d'inversió
- Les unions temporals d'empreses
- Els fons de capital-risc
- Els fons de pensions
- Els fons de regulació del mercat hipotecari
- Els fons de titulització hipotecària
- Els fons de titulització d'actius
- Els fons de garantia d'inversions
- Les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú

El TRLIS\* recull una enumeració d'entitats totalment exemptes de l'IS i també, al si dels règims especials de l'impost, una sèrie d'entitats parcialment exemptes,\*\* que es beneficien d'exempcions en funció de la naturalesa de la renda obtinguda.

\* Article 9 TRLIS.

\*\* Articles 120 a 122 TRLIS.

## 4. Base imposable\*

\*Articles 10 a 25 TRLIS.

### 4.1. Determinació de la base imposable. El resultat comptable

Per a determinar la base imposable de l'IS sempre ha estat important l'instrument comptable. La **comptabilitat**, que és un registre sistemàtic de totes les operacions econòmiques dutes a terme per les societats, constitueix un bon punt de partida per determinar a la renda obtinguda per aquestes..

#### Les normes mercantils...

... de naturalesa comptable es recullen fonamentalment en el Codi de Comerç, en la Llei de societats anònimes (LSA) i en el Pla general comptable (PGC).

#### Els comptes anuals

El Codi de Comerç (articles del 34 al 41) preveu el deure de formular els comptes anuals al tancament de l'exercici de l'empresa, que estan integrats pel següent:

- El **balanç**: inclou, separats com cal, els béns i drets, que constitueixen l'actiu de l'empresa, i les obligacions, que formen el passiu, amb especificació dels fons propis.
- El **compte de pèrdues i guanys**: recull, també de forma separada, els ingressos i les despeses de l'exercici, la diferència entre els quals constitueix el resultat. Distingeix entre resultats ordinaris –els propis de l'explotació– i extraordinaris –d'altres fonts.

Els ingressos que el compte de pèrdues i guanys integra en l'haver són:

#### Haver

- Import net de la xifra de negocis (fonamentalment per vendes i prestacions de serveis)
- Augment d'existències
- Treballs fets per l'empresa en l'immobilitzat
- Altres ingressos d'explotació (s'hi inclouen les subvencions)
- Ingressos de participació en capital
- Ingressos d'altres valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat
- Altres interessos i ingressos assimilats
- Diferències positives de canvi

(Aquests ingressos figuren i s'expliquen en el grup 7 de comptes.)

Les despeses que constitueixen el deure del compte de pèrdues i ingressos són les següents:

#### Deure

- Reducció d'existències
- Despeses d'aprovisionament
- Despeses de personal
- Amortitzacions
- Provisions
- Altres despeses d'explotació (entre les quals figura el mateix IS)
- Despeses financeres
- Diferències negatives de canvi

(Les despeses figuren en el grup 6 de comptes.)

- La **memòria**: completa, amplia i comenta la informació recollida en el balanç i en el compte de pèrdues i guanys. Es pot completar amb el quadre de finançament, en què s'inscriuen els recursos obtinguts en l'exercici i el seu origen, i també la seva aplicació en l'immobilitzat o circulant.

Amb tot, les normes mercantils reguladores de la comptabilitat no tenen com a objectiu quantificar la renda a efectes fiscals, sinó oferir una imatge fidel de l'empresa en el tràfic mercantil, de manera que tots els interessats (socis, proveïdors, clients, etc.) puguin conèixer amb certes garanties la situació econòmica de l'entitat. Aquest fet topa amb els interessos de la Hisenda pública, a la qual no li interessa, evidentment, que les societats siguin gaire prudents en la valoració dels beneficis. Tot això va fer que es creés una situació de  **doble comptabilitat**  en les societats: es portava una comptabilitat a efectes mercantils i una altra a efectes fiscals, en la qual s'aplicaven al resultat comptable els nombrosos ajustaments fiscals que exigia la regulació de l'impost. Aquesta opció del legislador tributari, fundada en l'autonomia del dret tributari, era perfectament legítima.

Aquesta situació canvia radicalment amb el TRLIS, perquè la base imposable es calcula a partir del resultat comptable, corregit en la mesura que ho exigeix el mateix TRLIS.\* **D'aquesta manera, s'ha complert la ja antiga aspiració de portar una sola comptabilitat** vàlida tant a efectes mercantils com fiscals.

\* Article 10.3 TRLIS.


Sobre el  **resultat comptable**  s'apliquen, llavors, una sèrie de correccions ( **ajustaments fiscals** ) imposades pel TRLIS que impliquen diferències sobre els punts següents:

- a) La qualificació (per exemple, diferent qualificació d'una mateixa despesa econòmica, deduïble comptablement però no fiscalment).
- b) La valoració (per exemple, diferències en la quantificació d'una despesa qualificada com a deduïble comptable i fiscalment).
- c) La imputació temporal d'ingressos i despeses (imputació d'un mateix ingrés o una mateixa despesa en exercicis diferents comptablement i fiscalment).

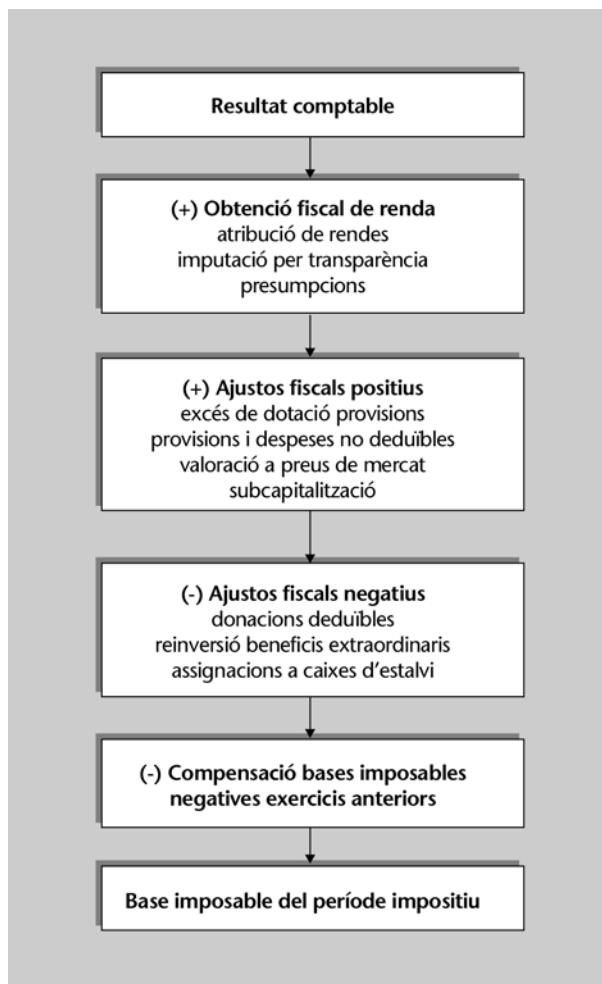
L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dóna lloc als anomenats  **ajustaments positius i negatius** , segons si implica augmentar o minorar el resultat comptable per a calcular la base imposable. El fonament d'aquestes correccions és la necessitat que sent el legislador d'introduir algunes precaucions per a impedir que es pugui alterar la renda gravable per mitjà de manipulacions comptables.

Junt amb aquestes correccions, cal aplicar-hi les normes del TRLIS sobre  **atribució i imputació de rendes**  i les  **presumpcions d'obtenció de rendes** , ja que són supòsits que no comporten ingressos materials per a la societat i que, per tant, no registra la comptabilitat.

Una vegada determinada la renda del període impositiu, l'import es pot compensar amb les **bases imposables negatives d'exercicis anteriors**, si és que n'hi ha, i el resultat serà la base imposable del període impositiu.

Hem de posar èmfasi en el fet que l'IS grava la renda obtinguda per la societat, no el patrimoni que tingui, i per això les operacions sobre fons propis (capital i reserves) i la resta de les operacions que es deuen a les relacions societàries no tenen efectes sobre la renda gravada. És el que succeeix, per exemple, amb les **aportacions dels socis al capital social** o les **distribucions de dividendes** de la societat als socis, que no impliquen un ingrés comptable ni una despesa deduïble, respectivament, a efectes tributaris. Només quan les **modificacions dels fons propis** comporten **transmissions patrimonials** tenen efecte sobre la base imposable. 

Resum de les operacions per a l'obtenció de la base imposable



En tot aquest mecanisme de quantificació de la base imposable el problema rau en el fet que la majoria de les normes comptables (llevat de la succinta regulació que sobre això fan el Codi de Comerç, la LSA i la LSRL) tenen el rang reglamentari que correspon al PGC, mentre que la base imposable és un dels elements essencials del tribut i respon al principi de legalitat en matèria tribu-



taria.\* D'aquesta manera, el legislador ha dut a terme una autèntica deslegitimació de la base imposable.

\* Article 31.3 CE.

Tot això es complica, a més, amb la disposició final 5 del RD 1643/1990, que aprova el Pla general de comptabilitat, que insta l'**Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC)** a aprovar, mitjançant resolució, normes de compliment obligat que despleguin el Pla i les seves adaptacions sectorials en relació amb les normes de valoració i les normes d'elaboració dels comptes anuals.

### L'ICAC

L'ICAC és un organisme autònom adscrit al Ministeri d'Hisenda. Sembla, doncs, que es deixa la interpretació de les normes comptables, que tenen una gran transcendència tributària, a les mans de la mateixa Administració. El valor obligatori de les resolucions de l'ICAC en els àmbits comptable i mercantil no el discuteix ningú. Ara bé, sí que és extraordinàriament polèmica la validesa de les seves resolucions a efectes tributaris. La remissió al resultat comptable de l'article 10.3 TRLIS, implica que aquestes resolucions integren el sistema de fonts de l'impost sobre societats?

La major part de la doctrina tendeix a considerar que es tracta d'actes interns de l'Administració, però amb una certa eficàcia *ad extra*; mentre que el TS, en una sentència de 27 d'octubre de 1997, sembla que li reconeix, encara que amb cautela, una certa potestat normativa o reglamentària. D'aquesta manera, el TS reconeix que les resolucions de l'ICAC s'integren en el règim de comptabilitat obligatòria per a les empreses, però amb una competència que té com a funció exercir una actuació homologadora de principis acceptats generalment per la pràctica comptable, de manera que es pot parlar d'usos sobre comptabilització. Com es pot veure, aquesta qüestió és extremament polèmica i encara no hi ha una línia jurisprudencial clara.

El règim de determinació de la base imposable és, doncs, el d'**estimació directa**, encara que en els supòsits que estableix l'article 53 de la LGT l'Administració pot recórrer al règim d'estimació indirecta.\* D'altra banda, en el règim d'estimació objectiva\*\* la base imposable es pot establir de manera total o parcial mitjançant l'aplicació dels signes, índexs o mòduls als sectors d'activitat que determini el mateix TRLIS.

\* Article 10.2 TRLIS.  
\*\* Article 10.4 TRLIS.

Aquesta possibilitat es preveu actualment únicament per a les entitats navilieres en funció del tonatge. El seu règim s'explica en el mòdul dedicat als règims especials de l'IS.

A més, el TRLIS\* atorga a l'**Administració** unes facultats sorprenents a l'hora de **determinar per si mateixa la base imposable** aplicant-hi les normes comptables, amb uns límits que són, com a mínim, discutibles. No obstant això, del que es tracta és de concedir a l'Administració la facultat de comprovar si el subjecte passiu ha actuat dins de la norma mercantil comptable, sense ultrapassar els marges d'interpretació que aquesta sovint concedeix al comptable, i l'Administració només pot intervenir i corregir la base imposable si s'han superat aquests límits.

\* Article 143 TRLIS.

## 4.2. Normes sobre obtenció de rendes

Com ja hem dit anteriorment,\* la normativa de l'IS estableix alguns supòsits d'obtenció de renda en els règims d'**atribució i imputació de rendes**, el contingut dels quals és substancialment idèntic al que figuren en l'IRPF.

\* Mireu el subapartat 2.1 d'aquest mòdul (Definició del fet imposable).



També en altres preceptes s'estableixen presumpcions d'obtenció de renda. Les **presumpcions principals** són les que veiem a continuació:

1) **Presumpció de retribució de béns i drets.\*** Es tracta d'una presumpció *iuris tantum*, segons la qual les prestacions de béns i drets, incloent-hi els préstecs duts a terme per societats, sempre són retribuïdes i ho són pel valor normal de mercat. Davant aquesta presumpció es poden utilitzar diversos mitjans de prova, entre els quals destaca la comptabilitat: si la prestació no figura com retribuïda en la comptabilitat, es destrueix la presumpció.

\* Article 5 TRLIS.

2) **Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra meritada.\*** Les quantitats sotmeses a retenció s'integren en la base imposable per l'import íntegre meritat. La presumpció de retenció permet el subjecte passiu deduir de la seva quota la quantitat que se li ha hagut de retenir, al marge del fet que la retenció s'hagi practicat o no, o que s'hagi fet per l'import correcte.

\* Article 17.3 TRLIS.

Pràcticament, l'únic ingrés sotmès a retenció que tenen les societats són els rendiments de capital mobiliari, pel qual gairebé no es practica aquesta retenció.

3) **Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats, i d'existència de rendes per comptabilització de deutes inexistents.\*** Si es descobreixen elements patrimonials en possessió del subjecte passiu no registrats en els llibres de comptabilitat, es considera que hi ha una renda gravable per l'import del valor d'adquisició dels béns i drets esmentats minorat en els deutes demostrables concrets per a finançar aquella adquisició, sense que l'import net resultant pugui ser negatiu. Evidentment, la prova de la possessió d'un element patrimonial a títol diferent enerva la presumpció.

\* Article 134 TRLIS.

S'aplica la mateixa presumpció si es descobreix que s'han comptabilitzat en el passiu deutes inexistents, ja que el fonament és el mateix: crear l'aparença d'un valor patrimonial menor.

#### 4.3. Despeses deduïbles\*

\*Articles 11 a 13 TRLIS.

El TRLIS ja no estableix un concepte general de la despesa deduïble, de manera que, en principi, cal, considerar com a tal **qualsevol despesa efectiva que estigui justificada i comptabilitzada correctament**. A partir d'aquesta declaració, hem de tenir en compte que el TRLIS regula, de manera notablement asistemàtica, en quina mesura són acceptables fiscalment determinades despeses (amortitzacions i provisions), i també alguns supòsits que no es comptabilitzen com a despesa i que, no obstant això, redueixen la renda gravable.

1) **Amortitzacions.\*** Les amortitzacions reflecteixen la pèrdua de valor dels béns de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries per les causes següents:

\* Article 11 TRLIS i 1 a5 RIS.

- a) l'ús,
- b) el pas del temps i
- c) el progrés tècnic (obsolescència).

Comptablement s'utilitzen per anar registrant la pèrdua de valor dels béns a fi d'impedir la descapitalització de l'empresa. Les pèrdues de valor que es deuen a altres causes (pèrdues físiques, deteriorament anormal, etc.) no es registren com a amortitzacions.

Es poden amortitzar els elements de l'**immobilitzat material**, els elements tangibles incorporats al patrimoni empresarial –excloent-ne les existències– que s'utilitzen per a obtenir rendiments, sempre que tinguin una vida útil limitada, s'utilitzin en més d'un exercici social i siguin propietat de l'empresa. Els terrenys no entren dins d'aquests criteris i, per tant, no són amortitzables. També es poden amortitzar els elements de l'**immobilitzat intangible**, els elements patrimonials intangibles constituïts per béns i drets susceptibles de valoració econòmica, adquirits mitjançant contraprestació i que estiguin comptabilitzats com a tals, sempre que siguin susceptibles de depreciació.

Les amortitzacions es practiquen **element per element** excepte si es tracta d'elements de naturalesa anàloga o sotmesos a un grau d'utilització semblant, o d'instal·lacions tècniques.

L'amortització, perquè pugui ser deduïble, ha de ser **efectiva**, i serà una despesa deduïble sempre que es demostrï el seu import. Amb tot, provar l'efectivitat de la depreciació és una qüestió tècnica extremament complexa. La normativa comptable mercantil posa a disposició del comptable **diversos mètodes** per a calcular-la. Per a facilitar la prova de l'efectivitat de la depreciació, el TRLIS accepta com a efectiva la depreciació calculada segons els mètodes acceptats per aquesta normativa.

#### La normativa comptable mercantil...

... estableix que les amortitzacions comptables que superin els límits establerts pel TRLIS impliquen un ajustament fiscal positiu per l'excés.

Els sistemes que s'utilitzen més sovint per a determinar l'amortització amb finalitats fiscals són:

- El basat en les **taules o coeficients d'amortització.\*** En aquestes taules figuren diversos tipus d'elements i s'hi fixen uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot escollir i els pot aplicar sobre el valor amortitzable, amb un límit temporal mesurat en anys, cosa que dona lloc a la quota d'amortització de l'exercici.

\* Article 11.1.a TRLIS i article 2 RIS.

Si el bé sotmès a amortització és una instal·lació lluminosa exterior o un rètol, per exemple, en l'annex del RIS figura en el número 3 de l'agrupació 63 per a aquest element material un percentatge màxim d'amortització del 20% i un període màxim d'amortització de 10 anys. Això significa que el subjecte podrà aplicar el percentatge màxim del 20% durant 5 anys, fins a amortitzar completament el bé ( $20\% \times 5 \text{ anys} = 100\%$ ); al contrari, si la intenció del subjecte és esgotar el període màxim d'amortització fiscal –és a dir, 10 anys–, haurà d'aplicar el percentatge del 10% (aquest percentatge es converteix *de facto* en el percentatge mínim).

**Exemple**

Una societat anònima té en el seu immobilitzat una màquina per a teixits de lli i mesclats, adquirida per 100.000 euros, que s'amortitza comptablement segons el mètode d'amortització lineal al 15%. Per a aquest tipus de maquinària, les taules d'amortització fiscal estableixen un coeficient màxim del 12% i un període màxim de 18 anys (número 4 del grup 435 de l'annex que figura en el RIS). Hem de comparar l'amortització comptable amb el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal establerts a les taules oficials prevista en l'annex del RIS, de manera que les amortitzacions comptables que superin els límits establerts en la normativa fiscal implicaran un ajustament fiscal extracomptable positiu per l'excés.

Valor de la màquina: 100.000 euros

Amortització comptable: 15% de 100.000 euros = 15.000 euros

Amortització fiscal màxima segons les taules del RIS: 12% de 100.000 euros = 12.000 euros

Aplicant-hi aquest coeficient màxim, fiscalment la màquina estarà amortitzada al 100% en 8 anys i 4 mesos, i no en els 18 anys previstos com a període màxim (si es vol amortitzar en tot aquest període, s'hi hauria d'haver aplicat un percentatge del 5,55%).

Per tant, per a calcular la base imposable de l'IS s'ha de fer un ajustament fiscal positiu al resultat comptable per l'excés d'amortització comptable sobre l'amortització fiscal:

$15.000 - 12.000 = 3.000$  euros.

L'edifici on du a terme la seva activitat aquesta mateixa societat anònima té un valor de 900.000 euros, dels quals el 20% corresponen al sòl. Durant l'any x, l'empresa ha dotat una amortització comptable de 20.000 euros. Per a aquest tipus de bé, les taules d'amortització fiscal estableixen un coeficient màxim del 3% i un període màxim de 68 anys (elements comuns de l'annex que figura en el RIS).

L'edifici s'amortitza igualment pel sistema basat en les taules oficials. Segons aquest sistema, l'amortització màxima deduïble és el resultat d'aplicar el coeficient màxim de les taules al valor d'adquisició de l'edifici, una vegada descomptat el valor del sòl que, com que no sofreix depreciació, no és susceptible d'amortització (article 1 RIS).

Valor de la construcció:  $900.000 \text{ euros} - (20\% \text{ de } 900.000 \text{ euros}) = 720.000 \text{ euros}$

Amortització fiscal deduïble:  $720.000 \times 3\% = 21.600 \text{ euros}$

En aquest cas, aplicant-hi aquest percentatge màxim, l'edifici s'amortitza en 33 anys i 4 mesos (per a esgotar el termini màxim d'amortització de 68 anys s'hi hauria d'aplicar el percentatge de l'1,47%).

Amortització comptable segons el supòsit: 20.000 euros

A l'efecte de calcular la base imposable de l'IS, i a diferència del supòsit anterior, sobre el resultat comptable s'hauria d'efectuar un ajustament fiscal, en aquest cas negatiu per l'excés d'amortització fiscal sobre l'amortització comptable:

$20.000 - 21.600 = -1.600$  euros.

- Els mètodes d'amortització decreixent, que, com el seu nom indica, permeten que les quotes amortitzables siguin superiors als primers exercicis i que en decreixi l'import progressivament, consisteixen en l'aplicació d'un percentatge constant o en el mètode dels números dígit.\* Segons el TRLIS, no s'inclouen en aquests mètodes els edificis, el mobiliari i els estris.

\* Articles 11.1.b i c TRLIS i articles 3 i 4 RIS.

**Exemple**

Una societat anònima adquireix un encuny per 6.000 euros, una furgoneta valorada en 40.000 euros, i una ambulància per 60.000 euros.

L'amortització comptable per a l'encuny, que ascendeix a 2.400 euros, es fa pel sistema d'amortització decreixent mitjançant un percentatge constant. El coeficient màxim establert a les taules del RIS és del 25% i el període màxim de 8 anys (número 3 del grup 451). L'empresa ha decidit amortitzar-lo en un termini de 5 anys.

L'amortització comptable per a la furgoneta també es porta a terme mitjançant el sistema d'amortització decreixent, però en aquest cas amb el mètode de suma de dígit, i ha ascendit a 8.000 euros. El coeficient màxim establert a les taules del RIS és del 16% i el període màxim és de 14 anys (número 3 del grup 721). El període escollit per l'empresa per a amortitzar-la és de 9 anys.

**Finalment, l'empresa ha decidit no dotar comptablement d'amortització l'ambulància (número 7 de l'agrupació 92) fins a l'exercici següent.**

Amortització de l'encuny (decreixent mitjançant un percentatge constant):

1. Entre el màxim de 8 anys (que resultaria aplicant-hi el percentatge mínim del 12,5%) i el mínim de 4 anys (si s'hi apliqués el percentatge màxim del 25%), l'empresa ha decidit amortitzar-lo en un termini de 5 anys.

2. El coeficient d'amortització lineal que correspon en aquest període d'amortització és del 20% ( $5 \text{ anys} \times 20\% = 100\%$ ).

3. Aquest coeficient s'ha de multiplicar pel coeficient de ponderació que correspongui dels que preveu l'article 11.1.b TRLIS. En el nostre cas, com que l'encuny té un període d'amortització igual a 5, correspon un coeficient de ponderació de 2. Per tant:  $20\% \times 2 = 40\%$ .

4. Finalment, aquest percentatge d'amortització s'aplicarà cada any i de forma constant, però únicament sobre el valor pendent d'amortització a cada exercici. En el primer exercici, l'amortització fiscal serà:  $6.000 \text{ euros} \times 40\% = 2.400 \text{ euros}$ .

5. Així doncs, com que aquest primer any han coincidit l'amortització fiscal i la comptable (en tots dos casos 2.400 euros), no és procedent practicar cap ajustament fiscal.

Amortització de la furgoneta (decreixent per suma de dígit):

1. Període escollit: 9 anys

2. Suma de dígit:  $9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 45$

3. Quota per dígit:  $40.000 \text{ euros} / 45 = 888,89 \text{ euros}$

4. Amortització fiscal del primer any:  $888,89 \times 9 = 8.000,01 \text{ euros}$

5. També en aquest cas coincideixen l'amortització fiscal i la comptable (8.000 euros), per la qual cosa no es produeix cap ajustament fiscal.

Amortització de l'ambulància: com que no està comptabilitzada, no és deduïble fiscalment en cap cas (articles 10 i 11 TRLIS). Atès que no figura com a deducció comptable ni com a deducció fiscal, una altra vegada hi ha coincidència, per la qual cosa novament no és procedent cap ajustament fiscal.

Així mateix, el TRLIS també considera efectiva l'amortització si el contribuent presenta a l'Administració un **pla especial d'amortització** amb criteris diferents dels anteriors i aquesta l'accepta.\*

\* Article 11.1.d TRLIS i article 5 RIS.

Una excepció a la regla general de l'existència d'efectivitat de la depreciació són els casos en que`el TRLIS concedeix el benefici fiscal de **llibertat d'amortització**. Els casos en que`es permet la **llibertat d'amortització** són els següents:

- Societats anònimes i limitades laborals (article 11.2.a TRLIS).
- Actius miners (article 97 TRLIS).
- Els elements dels immobilitzats material i intangible, excloent-ne els edificis destinats a activitats d'R+D (article 11.2.c TRLIS).
- Les despeses d'R+D activades com a immobilitzat intangible (article 11.2.d TRLIS).

- Els elements dels immobilitzats material i intangible d'exploracions associatives prioritàries (article 11.2.e TRLIS).
- Les empreses de dimensió reduïda respecte a elements nous de l'immobilitzat material si es produeix un increment de la plantilla mitjana de l'empresa (article 109 TRLIS) i respecte a inversions de poc valor (article 110 TRLIS).

### Exemple

Una societat anònima té una màquina per a treballar el cartró adquirida l'any  $x$  per 200.000 euros i adscrita a un programa d'R+D; per aquest motiu té llibertat d'amortització. L'amortització comptable és el 10% anual, durant un total de 10 anys, però l'empresa ha decidit amortitzar fiscalment la màquina de forma accelerada en 2 anys ( $x$  i  $x+1$ ). Quins ajustaments fiscals en la liquidació de l'IS s'han produït en els anys  $x+1$  i  $x+2$  per aquesta operació?

Entre els anys  $x$  i  $x+9$  (els 10 anys d'amortització comptable), la despesa deduïble comptablement serà de 20.000 euros cada exercici. En canvi, fiscalment, la despesa deduïble és de 100.000 euros durant els anys  $x$  i  $x+1$  (això és així perquè l'empresa decideix amortitzar la màquina fiscalment en 2 anys, és a dir, en un 50% cada any del valor de 200.000 euros de la màquina) i de 0 euros la resta d'anys (de  $x+2$  a  $x+9$ ).

Això significa que durant l'any  $x+1$  la despesa deduïble comptablement ha ascendit a 20.000 euros, però, en canvi, la despesa deduïble fiscalment és de 100.000 euros. Com que hi ha més despesa fiscal que comptable per amortització, en la declaració corresponent al període impositiu de  $x+1$  s'ha de fer un ajustament fiscal negatiu per la diferència:  $20.000 - 100.000 = -80.000$  euros.

En canvi, l'any  $x+2$  la màquina ja està totalment amortitzada fiscalment i, per tant, hem d'incrementar el resultat comptable amb el valor de l'amortització comptablement imputada en aquest exercici. L'any  $x+2$  la despesa deduïble comptablement ha estat de 20.000 euros, però la despesa deduïble fiscalment és de 0 euros. Al contrari que l'any  $x+1$ , ara l'any  $x+2$  hi ha més despesa comptable que fiscal, i s'ha de fer un ajustament fiscal positiu per la diferència:  $20.000 - 0 = 20.000$  euros. En definitiva, podem comprovar que durant 8 anys (entre  $x+2$  i  $x+9$ ) la societat es deduirà comptablement 20.000 euros per any, la qual cosa provocarà vuit períodes amb ajustaments fiscals positius de 20.000 euros. D'aquesta manera, al final dels deu exercicis, en total es produiran ajustaments fiscals positius per un valor de 160.000 euros, després de vuit anys amb ajustaments fiscals positius anuals de 20.000 euros, que compensen els ajustaments fiscals negatius inicials per un import igualment de 160.000 euros que es produeixen com a conseqüència de la diferència entre la quantitat que es va deduir fiscalment en els dos primers exercicis (100.000 euros l'any  $x$  i 100.000 euros l'any  $x+1$ ) i la quantitat que va correspondre deduir comptablement en aquest mateix període (20.000 euros l'any  $x$  i 20.000 euros l'any  $x+1$ ).

Finalment, hem de fer referència a les **regles especials d'amortització**, entre les quals destaquen les que afecten els elements d'immobilitzat intangible.

Les regles especials d'amortització afecten:

- Els elements de l'immobilitzat intangible amb vida útil definida, les quotes d'amortització dels quals no poden excedir la desena part del seu import i s'han d'haver adquirit a títol oneros a una entitat que no formi part, si escau, del grup de societats del subjecte passiu (article 11.4 TRLIS).
- Els edificis destinats a activitats d'R+D.
- Els elements revalorats.
- L'immobilitzat material nou i l'immobilitzat intangible de les empreses de dimensió reduïda (article 111 TRLIS).

2) Règim d'arrendament financer (*leasing*). L'adquisició de béns per mitjà de contractes d'arrendament financer comporta el pagament d'unes quotes mensuals per l'arrendament, que integren, d'una banda, el cost del bé que s'està adquirint, i de l'altra, els interessos (càrrega financera). Al final de l'arrendament es pot exercir l'opció de compra per l'import que resulti de minorar el preu d'adquisició en la suma de la part de les quotes mensuals que s'han satisfet pel cost del bé.

El TRLIS preveu dos sistemes d'amortització dels béns adquirits respecte a l'arrendament financer:

a) **Com a regla general**, l'entitat cesionaria pot amortitzar els béns adquirits segons les regles generals, a més d'haver deduït d'aquests els interessos que va comportar l'arrendament.\*

\* Article 11.3 TRLIS.

b) **El règim especial**, que requereix el compliment de requisits estrictes, preveu que l'entitat cessionària pugui deduir, a més dels interessos, la part corresponent al cost de recuperació del bé, amb un límit que implica amortitzar els béns a un ritme doble que el general.\*

\* Article 115 TRLIS.

### Exemple

Una societat ha adquirit en règim de *leasing* un equip informàtic. El cost de l'equip és de 50.000 euros i la durada del contracte és de 2 anys. Cada any es tornen 25.000 euros, als quals s'ha de sumar 2.000 euros en concepte d'interessos. Aquesta operació compleix els requisits de la DA 7 de la Llei 26/1988, sobre disciplina i intervenció de les entitats de crèdit. El coeficient d'amortització comptable de l'equip és del 25%.

Per a calcular si és necessari efectuar algun ajustament fiscal extracomptable, és d'aplicació el que estableixen els apartats 5 i 6 de l'article 115 TRLIS.

L'apartat 5 disposa que la càrrega financera satisfeta a l'entitat llogatera (2.000 euros) té la consideració de despesa fiscalment deduïble. Per tant, en aquest aspecte coincidirán la comptabilitat i la fiscalitat, i no es produirà cap ajustament fiscal.

L'apartat 6, per la seva banda, estipula que la part de la quota d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost també té la consideració de despesa fiscalment deduïble, sempre que no sigui superior al resultat d'aplicar al cost del bé el doble del coeficient d'amortització lineal segons les taules aprovades pel RIS. L'excés, en cas que n'hi hagi, serà deduïble en els períodes successius respectant el mateix límit.

Així, doncs, en el nostre cas:

Despesa comptablement imputada: 12.500 euros (25% de 50.000 euros).

Despesa fiscalment deduïble: 25.000 euros, que és la quantitat a retornat corresponent a la recuperació del cost. Hem de comprovar, llavors, que aquesta última xifra no excedeixi del límit assenyalat en l'apartat 6 de l'article 115 TRLIS: 50.000 euros (cost del bé)  $\times$  25% (coeficient d'amortització lineal)  $\times$  2 (el doble) = 25.000 euros. Com que les dues xifres coincideixen, la quantitat pagada per la recuperació del cost és fiscalment deduïble completament.

Com a conseqüència d'aquest resultat, és procedent fer un ajustament fiscal negatiu per 12.500 euros, és a dir, per la diferència entre 25.000 euros (despeses fiscalment deduïbles) i 12.500 euros (despeses comptablement imputades).

3) **Provisions**. Les provisions recullen depreciacions reversibles (causades per motius diferents dels que comporten una amortització) i riscos previsibles de despeses en el futur. Es reflecteixen en l'actiu del balanç amb un signe negatiu,

sense modificar el valor originari de l'element depreciat. Si la pèrdua de valor és definitiva, s'ha de disminuir directament el valor de l'element de l'actiu.

Comptablement, es registren **provisions per depreciació** dels immobilitzats material i immaterial d'existències (de mercaderies, matèries primeres, productes en curs, etc.), financeres (valors a curt termini) i per **riscos i despeses** previsibles, però indeterminades (en la quantia o en la data de la despesa), com ara, per exemple, les provisions per a insolvències del tràfic, per a pensions i obligacions, per a impostos, per a responsabilitats o per a grans reparacions.

**a) Provisions que reflecteixen correccions de valor.** El TRLIS\* només preveu especialitats respecte a unes quantes provisions, del qual hem de deduir que altres provisions són, en qualsevol cas, deduïbles com a despeses sempre que s'ajustin a les normes comptables.

Les provisions que reflecteixen **correccions de valor** que estableix el TRLIS són:

- Provisió per depreciació de fons editorials, fonogràfics i audiovisuals, de depreciació especialment ràpida.
- Provisió per insolvències de clients i altres deutors. Heu de tenir en compte el règim transitori que estableix la DT desena TRLIS.
- Provisió per depreciació de valors representatius de deute admesos a cotització en mercats secundaris oficials.
- Provisió per depreciació de valors representatius de fons propis d'entitats que no cotitzin en un mercat secundari oficial.
- També és deduïble la part de la diferència entre el preu d'adquisició de la participació en fons propis d'entitats no residents en territori espanyol i el patrimoni net de l'entitat participada, en proporció a aquesta participació, que no sigui imputable als béns i drets de l'entitat no resident, amb els límits que preveuen l'article 12.5 TRLIS i l'article 15 RIS.
- És deduïble el preu d'adquisició originari de l'immobilitzat intangible corresponent a fons de comerç, amb determinats límits.

Considerant que es tracta de depreciacions reversibles, la recuperació del valor d'un element s'ha d'imputar com a ingrés en el període positiu en què es produeixi la recuperació.\*

### Exemple

En l'exercici de l'any x, una societat anònima té uns clients amb deutes impagats. El primer, amb un deute de 10.000 euros, havia de pagar el 12 d'octubre de l'any x; el segon, amb un deute de 4.500 euros, està pendent de pagament des del mes de febrer del mateix any, i al tercer client, que té pendent amb la societat un deute de 2.000 euros amb venciment el mateix any, la societat anònima li n'ha reclamat judicialment el pagament. Tots aquests deutes vençuts i no pagats constitueixen comptablement una despesa deduïble en concepte de provisió.

L'article 12.2 TRLIS disposa que són deduïbles fiscalment les pèrdues per deteriorament dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors, si en el moment de la meritació de l'impost es presenta alguna de les circumstàncies següents:

- Que hagin transcorregut 6 mesos o més des del venciment de l'obligació.
- Que el deutor estigui declarat en situació de concurs.
- Que el deutor estigui processat per un delicte d'alçament de béns.
- Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte de litigi judicial o procediment arbitral.

\* Article 12 TRLIS i articles 6 a 9 RIS.

### Nota

Respecte a les circumstàncies determinants de la deducció fiscal de la cobertura del risc de crèdit en entitats financeres, així com també el seu import, podeu veure els art. 6 i 7 RIS.

Podeu veure també els límits en la provisió per títols de filials estrangeres quan la seva depreciació prové de la distribució de dividendes (article 32.5 TRLIS) i les deduccions per doble imposició en el subapartat 6.2 (Deduccions en la quota).

Podeu veure també els límits en la provisió per títols de filials estrangeres quan la seva depreciació prové de la distribució de dividendes (article 32.5 TRLIS) i les deduccions per doble imposició en el subapartat 6.2 (Deduccions en la quota).

\* Article 19.6 TRLIS.



Tenint en compte que normalment la data de tancament de la comptabilitat és el 31 de desembre, podem distingir:

- En el cas del deute de 10.000 euros, entre el 12 d'octubre i el 31 de desembre de l'any xhan transcorregut menys de 6 mesos.
- En el cas del deute de 4.500 euros, entre el febrer i el 31 de desembre de 2005 han transcorregut més de 6 mesos.
- En el cas del deute de 2.000 euros, no sabem si han transcorregut 6 mesos (l'enunciat només diu que ha vençut en el mateix any, sense concretar res més), però en qualsevol cas ha estat reclamat judicialment.

No s'informa que cap dels dos primers deutors compleixi els requisits establerts en els apartats 12.2.b i c TRLIS (declaració de situació de concurs o processament pel delictes d'alçament de béns), per la qual cosa només es considera despesa fiscalment deduïble el deute de 4.500 euros vençut fa més de 6 mesos i el deute de 2.000 euros reclamat judicialment.

Com que l'empresa ha imputat comptablement com a despesa deduïble els tres deutes vençuts i no pagats, és procedent fer un ajustament fiscal positiu per la diferència entre els deutes comptablement imputats (els tres, és a dir, 16.500 euros) i els deutes fiscalment imputables (només el segon i el tercer, és a dir, 6.500 euros). Per tant, hem de fer un ajustament fiscal positiu extracomptable de 10.000 euros.

**Aquesta mateixa societat anònima té 1.000 accions d'una altra societat que no cotitza a la borsa. Aquestes accions van ser adquirides a mitjan juny de l'any x per un preu de 13 euros per acció, quan el valor teòric de l'acció a 1 de gener del mateix any era de 10 euros. La societat anònima va pagar més perquè esperava l'adjudicació d'una comanda per a una altra societat que al final no es va produir. Al contrari, el valor teòric de l'acció es va veure reduït al final de l'exercici de l'any x fins als 8 euros. Davant d'aquesta circumstància, la societat anònima ha dotat comptablement una provisió de 5 euros per acció, és a dir, la diferència entre els 13 euros del valor d'adquisició de cada acció i els 8 euros de valor de cada una al final de l'exercici.**

En aquest cas, és d'aplicació el que disposa l'article 12.3 TRLIS, segons el qual la deducció en concepte de pèrdues per deteriorament dels valors representatius en fons d'entitats que no cotitzen en mercats secundaris organitzats no pot excedir de la diferència entre el valor dels fons propis a l'inici i al final de l'exercici.

En el nostre cas:

- Valor dels fons propis a l'inici de l'exercici: 10 euros per acció
- Valor dels fons propis al final de l'exercici: 8 euros per acció
- Límit de la deducció fiscal en concepte de provisió: 2 euros per acció (10 - 8)
- Deducció comptablement efectuada: 5 euros per acció
- Excés no deduïble fiscalment: 3 euros per acció (5 - 2)

Com que la societat posseeix 1.000 accions, és procedent fer un ajustament fiscal positiu de 3.000 euros (1.000 accions × 3 euros per acció).

**La mateixa societat anònima té 3.000 obligacions d'una altra societat que cotitza a la borsa. D'elles, 1.000 van ser adquirides per 10.000 euros, sent el valor de cotització a 31 de desembre de l'any x de 12.000 euros (diferència positiva de 2.000 euros); 1.000 accions es van adquirir per 15.000 euros, sent el valor de cotització a 31 de desembre de l'any x de 11.000 euros (diferència negativa de 4.000 euros); i les últimes 1.000 accions es van adquirir per 20.000 euros, sent el valor de cotització a 31 de desembre de l'any x de 21.000 euros (diferència positiva de 1.000 euros). Comptablement, la societat anònima ha dotat una provisió de 4.000 euros per la diferència negativa del segon grup d'obligacions, però no ha hagut de computar les dues diferències positives del primer i tercer supòsit d'obligacions com a ingressos, d'acord amb el principi comptable de prudència valorativa.**

En aquest cas, és d'aplicació l'article 12.4 TRLIS, segons el qual són deduïbles les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de deuta admesos a cotització en mercats regulats, amb el límit de la pèrdua global, computades les variacions de valor positives i negatives, soferta en el període impositiu pel conjunt d'aquests valors que posseeix el subjecte passiu admesos a cotització en els mercats esmentats.

En el nostre cas:

- Primeres 1.000 accions: diferència positiva de 2.000 euros
- Segones 1.000 accions: diferència negativa de 4.000 euros
- Terceres 1.000 accions: diferència positiva de 1.000 euros

Aplicant-hi la regla anterior, el límit de les dotacions serà la suma de les diferències, és a dir, la depreciació global soferta:  $2.000 - 4.000 + 1.000 = -1.000$  euros.

Com que se'ns indica que la societat ha efectuat una dotació comptable per depreciació de valors de renda fixa de 4.000 euros, és procedent efectuar un ajustament fiscal per la diferència entre la depreciació comptablement imputada (-4.000 euros) i el límit fiscalment deduïble (-1.000 euros). L'ajustament fiscal positiu és, per tant, de 3.000 euros.

**b) Provisions per a riscos i despeses.** El TRLIS\* manté respecte a aquestes provisions un criteri restrictiu, de manera que no són deduïbles les despeses derivades d'obligacions implícites o tàcites, les relatives a retribucions i altres prestacions al personal, els costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que se n'espera rebre, les despeses derivades de reestructuracions, les despeses derivades del risc de devolucions de vendes i les despeses de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni i utilitzats com a fórmula de retribució als treballadors.

Les provisions per a riscos i despeses admeses fiscalment són:

- Dotacions per a cobrir reparacions mediambientals, segons el pla aprovat per l'Administració.\*
- Dotacions per a cobrir garanties de reparació i revisió.
- Dotacions en les provisions tècniques d'empreses asseguradores.
- Dotacions en el fons de provisions tècniques de societats de garantia recíproca i de societats de consolidació.

**4) Plans i fons de pensions.\*** Són deduïbles les contribucions dels promotors de plans de pensions (incloses les contribucions o aportacions transfrontereres a fons de pensions en l'àmbit de la Unió Europea) i les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues; en aquest últim cas, només si es compleixen els requisits assenyalats en el TRLIS. Aquestes contribucions s'imputen en l'IRPF als participants persones físiques com a rendiments del treball en espècie.

En canvi, les **dotacions a provisions o fons interns no són deduïbles**. En els casos de dotacions a fons propis, a causa que la regla d'imputació temporal de l'article 19.5 TRLIS ordena que s'imputin aquestes dotacions al període impositiu en què s'abonen les prestacions, cal fer dos ajustaments fiscals: un de positiu –en cada període impositiu en què es doti la provisió en els fons– i un altre de negatiu –en cada període en què s'abonin les prestacions.

### Exemple

**En el compte de despeses de personal d'una societat anònima s'han computat 40.000 euros, corresponents a una dotació anual al fons de pensions de l'empresa a favor dels treballadors, administrat i gestionat per la mateixa empresa.**

En aquest cas, és procedent fer un ajustament fiscal positiu de 40.000 euros, pel fet que aquestes dotacions s'han imputat comptablement i en canvi no són fiscalment deduïbles (article 14.1.f TRLIS).

Aquestes dotacions únicament seran imputables com a despesa deduïble més endavant, en el període impositiu en el qual s'abonin les prestacions (article 19.5 TRLIS). En aquest segon moment s'haurà d'efectuar un ajustament fiscal negatiu de 40.000 euros, ja que no haurà computat cap despesa comptable sobre això.

\* Article 13 TRLIS i articles 10 a 14 RIS.

\* Podeu veure amb més detall els articles 10 a 13 RIS.

\* Articles 13.3 i 14.1.f TRLIS.

**5) Altres conceptes deduïbles fiscalment.** Les normes tributàries recullen de manera dispersa alguns conceptes que, encara que no constitueixin despeses

encaminades a l'obtenció d'ingressos, són deduïbles per a establir la base imposable, caràcter que se'ls atorga per a incentivar determinades actuacions.

Tenen aquesta consideració **algunes donacions, els interessos produïts per un préstec participatiu per al prestatari i les quantitats que destinen les caixes d'estalvi a obres benèfiques socials.\***

\* Podeu veure amb més detall els articles 14.1.e, 14.2, 14.3 i 24 TRLIS.

També es consideren donacions deduïbles les quantitats utilitzades amb finalitats de **mecenatge i patrocini d'activitats artístiques i culturals** (Llei 49/2002, de 23 de desembre). Els seus ingressos s'integren a la base imposable. La deducció d'aquestes quantitats és incompatible, per a un mateix concepte, amb els incentius fiscals i les bonificacions en la quota íntegra que, si escau, corresponguin a les mateixes activitats.

#### 4.4. Despeses no deduïbles

A més de les peculiaritats esmentades quant a les despeses deduïbles, el TRLIS\* estableix una sèrie de partides que en cap cas no tenen caràcter deduïble. En tots els casos, si es tracta de despeses comptabilitzades, en considerar-se expressament com a despeses fiscalment no deduïbles, és procedent fer un ajustament fiscal positiu. Aquestes despeses són les següents:

\* Article 14 TRLIS.

**a) Les retribucions als fons propis**, dins de les quals s'inclouen els dividendes, les primes d'assistència a juntes i qualsevol forma de distribució oculta de beneficis als socis. El fonament d'aquesta falta de deduïbilitat és clar: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no de despeses per a obtenir-lo.

**b) Els donatius i les liberalitats**, per les mateixes raons, amb les excepcions que acabem d'assenyalar en el subapartat anterior, i les **pèrdues del joc**. No s'entenen com a donatius o liberalitats (i, per tant, sí que són deduïbles) les despeses de relacions públiques amb clients o proveïdors, ni les que, segons els usos i costums, es facin al personal de l'empresa, ni les de promoció directa o indirecta de les vendes o prestacions de serveis, ni les relacionades amb els ingressos.

##### Exemple

**Una societat anònima du a terme un conjunt de despeses que inclou en la seva comptabilitat:**

- Lots de Nadal: 60.000 euros
- Obsequis al personal: 10.000 euros
- Compra de loteria: 15.000 euros

**La loteria és premiada amb 200.000 euros, que la societat anònima no recull comptablement.**

Les despeses per l'adquisició de lots de Nadal i els obsequis al personal també són fiscalment deduïbles, sempre que es facin d'acord amb els usos i costums de l'empresa respecte al personal (article 14.1.e TRLIS). Per tant, no s'hi genera cap ajustament fiscal, perquè no existeix cap diferència entre la despesa comptable i la despesa fiscal.

Les despeses per compra de loteria es consideren una liberalitat no deduïble fiscalment en l'article 14.1.e TRLIS. Com que s'ha imputat una despesa comptable, és procedent fer un ajustament positiu pel valor de la compra (15.000 euros).

Finalment, el premi de la loteria té la consideració d'ingrés computable en l'IS i, a diferència de l'IRPF, no gaudeix de cap exempció. Si aquest ingrés no està comptabilitzat, en la declaració de l'IS correspon fer un ajustament fiscal positiu pel valor del premi (200.000 euros).

c) Els **derivats de comptabilitzar l'IS**, que tampoc no són un ingrés. Cal tenir present que, encara que l'IS origina, en general, despeses comptables, també pot generar ingressos comptables (quota diferencial negativa), que, pel mateix principi pel qual l'IS com a despesa no és deduïble, com a ingrés tampoc no s'ha de computar. Per tant, l'ingrés donaria lloc, si escau, a un ajustament fiscal negatiu (ingrés comptable fiscalment no computable). En canvi, els impostos semblants a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir en la quota (article 31 TRLIS), i integrar-se, per tant, a la base imposable. La resta de tributs abonats per la societat a títol de subjecte passiu també es poden deduir.

d) Les **multes, les sancions administratives i penals, i els recàrrecs per falta de pagament de tribut fins al termini reglamentari**.<sup>\*</sup> Com que dels interessos de demora no diu res, cal entendre que són deduïbles.

<sup>\*</sup> Articles 27 i 28 de la LGT.

#### Exemple

Una societat anònima ha hagut de pagar una sanció tributària de 5.000 euros i uns interessos de demora de 400 euros, com a conseqüència d'un procediment sancionador obert per una autoliquidació de l'IS.

Aquest cas genera un ajustament fiscal positiu de 5.000 euros, ja que no es consideren despeses fiscalment deduïbles les multes i sancions. En canvi, els interessos de demora no provoquen cap ajustament fiscal perquè sí que són fiscalment deduïbles i no s'aprecia una diferència entre la deducció fiscal i la deducció comptable.

e) **Dotacions a provisions o fons interns** per a cobrir contingències idèntiques o semblants a les que estableix el text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.<sup>\*</sup>

<sup>\*</sup> A aquestes dotacions no deduïbles fiscalment fem referència en el subapartat 4.3 ("Despeses deduïbles").

f) Les despeses derivades d'algunes operacions fetes, directament o indirectament, amb **persones o entitats residents en paradisos fiscals** o que es paguin per mitjà de persones que hi resideixin, llevat que el subjecte passiu demostrï que la despesa respon a una operació o transacció efectiva.

#### 4.5. Regles de valoració<sup>\*</sup>

<sup>\*</sup> Articles el 15 al 18 TRLIS.

Les normes comptables estableixen que els béns es comptabilitzen segons els criteris que exposem a continuació:

- Pel cost d'adquisició, si s'adquireixen a tercers.
- Pel cost de producció, si és la mateixa empresa la que els fabrica.
- Pel que en comptabilitat s'anomena *valor venal*, si s'han obtingut gratuïtament.

Les regles comptables de valoració són les que en principi accepta el TRLIS<sup>\*</sup> i de les quals es parteix per a calcular la renda derivada de les **transmissions patrimonials**, el que en termes comptables rep el nom de **beneficis extraordinaris**, també coneguts com a **plusvàlues** o **minusvàlues**, que són l'import resultant de la diferència entre el valor de renda (el preu d'adquisició per a l'adquirent i el valor net comptable).

<sup>\*</sup> Article 15.1 TRLIS.

A l'hora de calcular la renda derivada de certes transmissions –actualment únicament d'immobles–, es permet reduir de l'import d'aquesta el que es considera que correspon a la **depreciació monetària** que ha tingut lloc durant el temps en què el bé transmès ha format part del patrimoni de la societat.\*

Aquest import es calcula a partir d'uns coeficients assenyalats en les corresponents lleis de pressupostos generals de l'Estat, i també es té en compte l'estructura financera de la societat per a determinar si el bé es va adquirir amb recursos propis.

Actualment, només es permet reduir l'import de la renda derivada de la transmissió de **béns immobles de l'immobilitzat material**. L'import de la depreciació resulta de la diferència entre el valor comptable del bé i el seu valor depreciat<sup>11</sup>. Per calcular-lo, es multipliquen tant el valor d'adquisició o cost de producció com les amortitzacions acumulades pel coeficient corresponent i ens dóna el nou valor net comptable. L'import de la depreciació monetària encara s'ha de multiplicar per un coeficient (article 15.10.c TRLIS) que depèn de l'estructura financera de la societat durant el temps de tinença del bé. Aquest import encara és més gran si el bé es va adquirir amb recursos propis. Si el coeficient de relació de recursos propis respecte als recursos totals de la societat és superior a 0,4, l'import de la depreciació es dedueix íntegrament.

#### Exemple

Com a conseqüència de la transmissió d'un element de l'immobilitzat, resulta de la venda un benefici comptable de 20.000 euros. No obstant això, en l'àmbit fiscal, per aplicació dels coeficients que preveu l'article 15.10 TRLIS, que té en compte l'efecte de la inflació durant el temps transcorregut entre l'adquisició del bé i la seva transmissió, el benefici fiscal de la transmissió és només de 15.000 euros.

En aquest cas, tindrem:

Valor comptable imputat com a ingressos: 20.000 euros

Benefici o ingressos fiscal en aplicació dels coeficients de l'article 15.10 TRLIS: 15.000 euros

Per tant, és procedent fer un ajustament fiscal negatiu de la diferència entre els ingressos comptables i els fiscals: 5.000 euros (20.000 – 15.000).

En segon lloc, hi ha casos en què la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al **valor normal de mercat** per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial.\* Són els casos en què no hi ha una contraprestació monetària i tampoc un valor monetari de transmissió i, en lloc d'aquest, el TRLIS no pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, ja sigui per a calcular la renda, ja sigui a efectes futurs de l'impost respecte als elements patrimonials afectats.

#### Casos d'aplicació del recurs al valor normal de mercat

Quant als casos d'aplicació del recurs al valor normal de mercat, podem distingir els àmbits següents:

1) **Operacions societàries**. Les transmissions patrimonials entre la societat i els socis no tenen, en general, efectes tributaris, ja que es tracta d'aportacions dels socis a la societat (que no són renda per a aquesta, sinó el substrat a partir del qual obté la renda), de devolucions d'aquestes aportacions o d'aplicacions de renda per part de la societat.

D'altra banda, si aquestes aportacions no es materialitzen en diners, sinó en béns, el TRLIS en desconfia i vol evitar que s'aconsegueixin transferències de renda entre la soci-

\* Article 15.10 TRLIS.

#### La reducció...

... en el cas de la depreciació monetària només opera si s'obtenen rendes positives; així doncs, sempre dóna lloc a ajustaments fiscals negatius.

\* Números del 2 a 8 de l'article 15 TRLIS.

etat i els seus socis, cosa que s'aconseguiria en els casos en què el valor dels béns superés el nominal de l'operació de què es tracti. És per això que el TRLIS obliga les dues parts implicades a atribuir als béns el valor nominal de mercat i calcular, llavors, si obtenen renda derivada de l'operació.

Les operacions que preveu l'IS (article 15.2 TRLIS) són les següents:

- Transmissions dels socis a la societat: l'aportació.
- Transmissions de la societat als socis: dissolució, separació de socis, reducció de capital amb devolució d'aportacions, repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis.
- Transmissions recíproques: fusió, absorció i escissió total o parcial.

Com a regla general (article 15.3 TRLIS), la societat transmissora ha d'integrar a la seva base imposable la diferència entre el valor comptable del bé transmès i el seu valor normal de mercat. En el cas d'aportació a una altra societat, també s'ha d'integrar la diferència entre el valor comptable dels títols rebuts i el seu valor normal de mercat.

La societat adquirent ha d'integrar a la seva base imposable:

En els casos de dissolució, reducció de capital i repartiment de la prima d'emissió (núm. 4, 6 i 8 de l'article 15 TRLIS): l'excés del valor normal de mercat dels béns rebuts sobre el valor comptable de les participacions.

En els casos de fusió, absorció i escissió total o parcial (article 15.7 TRLIS): la diferència entre el valor normal de mercat de la participació rebuda i el valor comptable de la participació anul·lada. Heu de tenir en compte el règim especial que preveuen els articles 83 a 96 TRLIS.

En els casos de distribució de beneficis (article 15.5 TRLIS): el valor normal de mercat dels béns rebuts.

**2) Transmissions lucratives, permutes i intercanvi o conversió.** Efectuar una donació no implica cap deducció de la base imposable de la societat donadora, llevat dels casos previstos expressament.

Des del punt de vista comptable, la societat donatària no obté un benefici imputable a l'exercici, criteri que no accepta el TRLIS i li ordena imputar una renda igual al valor de mercat del bé rebut. La societat donant també ha de determinar si la transmissió realitzada implica l'obtenció de renda (diferència entre el valor normal de mercat de l'element donat i el seu valor comptable), excepte els casos en què la donació sigui deduïble. En qualsevol cas, a aquest efecte, les subvencions no es consideren adquisicions lucratives i segueixen els criteris comptables.

No s'ha d'oblidar que les persones jurídiques no estan sotmeses a l'ISD i, per tant, les seves adquisicions a títol gratuït estan gravades amb l'IS.

Les permutes no tenen efectes comptables per a les societats operants, que comptabilitzen el bé rebut amb el valor que tenia el bé lliurat. Aquest criteri tampoc no s'accepta fiscalment, sinó que les dues societats han de recórrer al valor nominal de mercat dels béns permutats per a establir si ha existit plusvàlua o minusvàlua derivada de l'operació. El mateix criteri s'aplica també als títols intercanviats per intercanvi o conversió.

### Exemple

**Una societat anònima percep una donació d'un bé immoble amb un valor de mercat de 250.000 euros. Aquesta donació s'ha reflectit comptablement com a ingrés diferit, incloent en el primer exercici únicament una quantitat de 3.000 euros.**

En aplicació dels apartats 2.a i 3 de l'article 15 TRLIS, la societat anònima donatària ha d'integrar fiscalment en la seva totalitat el bé pel seu valor normal de mercat (250.000 euros). Com que la societat anònima ha imputat comptablement només 3.000 euros, en el primer exercici és procedent efectuar un ajustament fiscal positiu per la diferència: 247.000 (250.000 – 3.000).

En el segon exercici, correspon efectuar un ajustament fiscal negatiu de 3.000 euros, ja que no existeix cap ingrés fiscal i, en canvi, sí que hi ha un ingrés comptable per la quantitat esmentada.

Respecte a l'existència de certes donacions deduïbles, podeu consultar el subapartat 4.3 (Despeses deduïbles).



**La mateixa societat anònima efectua una donació d'un immoble que està valorat comptablement en 60.000 euros, encara que el seu valor de mercat és de 150.000 euros. Comptablement la societat anònima reflecteix una pèrdua de 60.000 euros.**

En aquest cas, també és aplicable el que disposen els apartats 2 i 3 de l'article 15 TRLIS, encara que aquí la societat anònima actua com a transmissent, i ha de practicar un ajustament fiscal positiu de 90.000 euros, que és la diferència entre el valor normal de mercat de l'element transmès (150.000 euros) i el seu valor comptable (60.000 euros).

A més, hem de tenir en compte que la donació efectuada és una despesa deduïble comptablement (60.000 euros), però que, per contra, l'article 14 de la LIS no admet la deduïbilitat fiscal de les donacions. És per això que la societat anònima haurà de practicar un segon ajustament fiscal positiu de 60.000 euros, que és la quantitat deduïda comptablement i que no permet deduir fiscalment el TRLIS.

**La mateixa societat anònima decideix fer una permuta d'uns terrenys amb una altra societat. El terreny transmès per la societat anònima està valorat comptablement en 80.000 euros, encara que el seu valor de mercat és de 200.000 euros, mentre que el terreny percebut a canvi té un valor de mercat de 300.000 euros. Seguint les directrius del PGC, la societat anònima no reflecteix cap benefici comptable per aquesta operació.**

Novament aquí els apartats 2.e i 3 de l'article 15 TRLIS ens indiquen que en els casos de permuta les entitats han d'integrar a la seva base imposable la diferència entre el valor normal de mercat dels elements adquirits i el valor comptable dels béns transmesos.

Per a la societat anònima, el valor de mercat dels béns adquirits és de 300.000 euros, mentre que el valor comptable dels béns transmesos per ella és només de 80.000 euros. Així, doncs, la diferència (220.000 euros) implica un ajustament fiscal positiu, a causa que la comptabilitat de la societat anònima no reflecteix cap ingrés.

A més de les transmissions patrimonials que acabem de veure, en les quals es recorre al valor de mercat per a determinar la renda que deriva d'aquestes, el TRLIS també obliga a recórrer al valor esmentat quan es tracta d'altres operacions. I ho fa com a mecanisme per a evitar elusions i transferències de beneficis d'unes societats a unes altres, encobertes amb l'aparença d'un altre tipus de negocis. Dins d'aquest àmbit d'operacions distingim:

**1) Operacions vinculades.\*** Les operacions vinculades tenen tres trets que les caracteritzen:

- a) les duen a terme subjectes especialment relacionats entre si;
- b) es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en una situació normal de mercat, i
- c) el pacte es fa precisament en funció de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria el mateix amb un tercer.

L'Administració desconfia profundament d'aquestes operacions, ja que mitjançant aquest tipus d'actuacions les societats poden disminuir pràcticament a voluntat el seu benefici gravable en perjudici dels interessos de recaptació, en dur a terme verdaderes transferències de beneficis. Per aquest motiu, les contraprestacions pactades per les parts sovint també reben el nom de **preus de transferència**.

\* Article 16 TRLIS  
i articles 16 a 29 RIS.

L'article 16.3 TRLIS enumera els casos, a efectes de l'impost, en què s'entén que hi ha vinculació. En aquest sentit, intenta preveure totes les possibilitats de domini d'una societat per part d'una altra, ja sigui per mitjà de vincles personals, de participació en el capital o d'altres vies.

### Operacions vinculades

Són operacions vinculades les que duen a terme:

- Una societat i els seus socis.
- Una societat i els seus consellers o administradors.
- Una societat i els cònjuges, ascendents o descendents dels socis, consellers o administradors, així com els familiars propers i consanguinis d'aquests últims fins al tercer grau.
- Dues entitats que, segons l'article 42 del Codi de Comerç, tinguin les mateixes característiques per formar part d'un mateix grup de societats, sense que es puguin considerar les causes d'exclusió que preveu l'article 43.
- Una societat i els socis, consellers o administradors d'una altra societat si en totes dues es dona el que s'ha dit en l'apartat anterior.
- Una societat i els cònjuges, ascendents o descendents dels socis o consellers d'una altra societat, quan totes dues societats pertanyin al mateix grup de societats que defineix l'article 42 del Codi de Comerç, sense que s'hi puguin aplicar les causes d'exclusió que preveu l'article 43.
- Una societat i una altra de participada per la primera indirectament, com a mínim, en el 25% del capital social o dels fons propis.
- Una societat resident a Espanya i els seus establiments permanents a l'estranger.
- Una societat resident a l'estranger i els seus establiments permanents a Espanya.
- Dues entitats que formin part d'un grup que tributi en el règim dels grups de societats cooperatives.
- Una entitat que tingui o pugui tenir el control d'una altra o d'unes altres.

A fi d'evitar el perjudici de recaptació, el TRLIS ordena atribuir a l'operació el seu valor normal de mercat en tots els casos.

La vinculació entre entitats determina també l'aplicació d'**altres normes especials**, com la prohibició d'amortització del fons del comerç adquirit a un subjecte vinculat (article 12.6 TRLIS) i la no-deducció de provisions per insol·vències de subjectes vinculats (article 12.2 TRLIS).

El problema principal que planteja l'aplicació de la norma és, precisament, determinar el valor de mercat, ja que aquestes operacions se solen fer entre societats d'un mateix grup per a productes i situacions per a les quals no existeix cap mercat comparable, o en les quals no es pot calcular un valor normal de mercat perquè aquest mercat és inexistent.

Per a intentar resoldre aquest problema, el TRLIS recorre als mètodes recomanats internacionalment amb aquesta finalitat. Els **mètodes per a determinar el valor normal de mercat** (article 16.4 TRLIS) són els següents:

- El mètode de preu comparable entre societats independents.
- Si aquest mètode no s'hi pot aplicar, s'utilitza el del cost incrementat o el del preu de revenda.

Si no s'hi pot aplicar cap dels dos mètodes anteriors, es recorre al mètode de divisió del benefici i, en darrer terme, als mètodes de distribució de resultats de marge net.

### Supòsit d'operació vinculada

La societat A, dominada per la societat B, ven a aquesta última productes a preu de cost. El resultat és que A no obté beneficis, mentre que B experimenta unes despeses molt inferiors que hauria tingut si hagués comprat el preu normal de mercat, de manera que el seu benefici és superior al que hauria obtingut d'una altra forma. Així, A trasllada a B el benefici que hauria obtingut si hagués pactat preus normals de mercat i no queda gravada per aquest.



Els apartats 5 i 6 de l'article 16 TRLIS inclouen els requisits perquè les despeses d'una societat dominada per les activitats d'R+D i de suport a la gestió que fa la societat dominant siguin deduïbles. La raó de la seva inclusió sistemàtica aquí i no en altres normes sobre la deducció de despeses és que, amb el pagament d'aquest tipus de serveis, s'acostumen a produir transferències de beneficis que solen ser, en definitiva, operacions vinculades.

L'efecte que ha de tenir l'aplicació del valor normal de mercat respecte a l'altra societat que hi intervé, en el que s'ha anomenat *unilateralitat* o *bilateralitat* dels ajustaments derivats d'aplicar aquest valor, ha generat una gran polèmica. Una gran part de la doctrina –i ara sembla que també l'Administració– sosté que si es corregeix el valor d'una operació per a una societat també s'ha de donar el mateix valor a l'operació per a l'altra.

Creiem que aquesta solució no és correcta. El que realment pretén el recurs al valor normal de mercat és descobrir que s'ha fet una transferència de beneficis que s'ha de gravar com a tal. És a dir, no és despesa deduïble per a la societat que trasllada el seu benefici a una altra societat, però sí que és renda gravable per a aquesta última societat. En qualsevol cas, si l'Administració es disposa a corregir la valoració feta per una societat, ho ha de notificar també a l'altra part de l'operació (article 16 RIS).

### Exemple

Una societat anònima rep d'una societat que és sòcia un préstec per un valor de 750.000 euros. La societat prestadora té pèrdues i la societat anònima prestatària obté beneficis. Per aquest motiu, les dues societats pacten un tipus d'interès del préstec del 10%, que és el doble del valor de mercat. Comptablement, la societat prestadora reflecteix com a ingressos els interessos percebuts, mentre que la societat anònima prestatària inclou com a despeses els interessos pagats.

És d'aplicació l'article 16 TRLIS, segons el qual el subjecte passiu ha de valorar a preu de mercat les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades.

En el nostre cas:

- Quantia del préstec: 750.000 euros
- Interès pactat: 750.000 euros × 10% = 75.000 euros
- Interès de mercat: 750.000 euros × 5% = 37.500 euros

El valor imputat comptablement com a despesa és de 75.000 euros (interès pactat), mentre que les despeses fiscalment admissibles només ascendeixen a 37.500 euros (interès de mercat). És per això que és procedent fer un ajustament fiscal positiu per la diferència: 37.500 (75.000 – 37.500).

No obstant això, per a tallar de soca-rel les possibles discrepàncies entre Administració i els contribuents sobre el valor normal de mercat de certa operació i reduir així la conflictivitat davant dels tribunals, la Llei 43/1995, de 27 de desembre, va arbitrar una nova solució: la possibilitat que els contribuents sotmetin l'Administració a una **proposta de valoració\*** de les operacions que efectuïn en el futur. Si l'Administració aprova la proposta, s'aplicarà el valor pactat com a normal de mercat a les futures operacions vinculades.

\* La documentació exigida i el procediment que cal seguir per a l'aprovació d'aquesta proposta de valoració figuren en els articles del 16 al 25 RIS.

**2) Operacions realitzades en paradisos fiscals.** El TRLIS\* aplica el règim de les operacions vinculades, amb excessiva generalitat, per a les operacions que dugui a terme qualsevol societat amb persones o entitats residents en paradisos fiscals.

\* Article 17.2 TRLIS.

La realització d'operacions amb subjectes residents en paradisos fiscals també pot donar lloc a:

- La no-aplicació de determinats règims especials (articles 60, 87.5 i 88.4 TRLIS).
- La no-deducció de despeses de serveis o pagades per mitjà d'aquests subjectes (article 14.1.g) i de dotacions a la provisió (articles 12.3 i 4 TRLIS).
- La pèrdua de deduccions per activitats d'exportació (article 37.2 TRLIS).

### 3) Trasl·lat de residència a l'estranger i cessació d'establiments permanents.

Si una societat trasllada la residència a l'estranger o un establiment permanent cessa l'activitat, els seus béns no es transmeten, de manera que l'augment de valor (la plusvàlua) que hagin pogut experimentar no es realitza i, per tant, en principi no se sotmet a gravamen. Com que l'entitat titular dels béns ja no estarà subjecta a l'IS a Espanya, això implica una pèrdua de recaptació per a la Hisenda pública. Per a evitar-la, el TRLIS\* ordena, en una norma bastant deficient, integrar a la base imposable la diferència entre el valor comptable i el normal de mercat dels béns de la societat que canvia de residència, dels béns afectes a un establiment permanent que cessa o dels béns que, estant afectes a un establiment permanent a Espanya, són transferits a l'estranger.

\* Article 17.1 TRLIS.

4) **Altres efectes de l'aplicació del valor normal de mercat.** L'obligació de la societat que percep determinats béns de dotar-los del valor normal de mercat pot provocar fenòmens de doble imposició si aquesta transmet els béns alhora. Per a evitar-ho, el TRLIS\* estableix regles sobre el moment en què s'ha d'imputar a la base imposable la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de mercat del bé.

\* Article 18 TRLIS.

S'imputen en períodes impositius diferents segons el tipus de béns:

- Elements de l'actiu circulant: en el període en què generen el pagament d'un ingrés.
- Elements de l'immobilitzat no amortitzables: en el període en què el bé es transmeti.
- Elements amortitzables: en els períodes impositius que li queden de vida útil, al ritme en el qual són amortitzats.
- Serveis: en el període en què es rebin.

S'ha de tenir en compte el que preveu l'article 15.3 TRLIS per a la societat transmissora en les operacions que estableix l'article 15.2 TRLIS.

5) **Actualització o revalorització de balanços.** En principi, el TRLIS\* prohibeix integrar a la base imposable les plusvàlues merament comptables –és a dir, l'augment de valor que experimenta un bé– sense que l'empresa constati aquest augment de valor per la transmissió del bé (plusvàlues efectuades), sinó pel seu registre comptable, en corregir el valor comptable substituint-lo per un altre que sigui més proper al seu valor real al mercat.

\* Segon paràgraf de l'article 15.1 TRLIS i article 135 TRLIS.

Amb tot, immediatament després de fer aquesta declaració de principis, el TRLIS estableix una excepció: **"Excepte quan es duguin a terme en virtut de normes legals o reglamentàries que obliguin a incloure el seu import en el compte de pèrdues i guanys"**.

S'ha dit que el fonament que permet revaloritzacions comptables sense gravar les plusvàlues és evitar gravar rendes fictícies, ja que les revaloritzacions s'han permès en temps d'alta inflació, en la qual l'augment de valor es devia simplement a la depreciació de la moneda, no a un augment real del valor. De fet, s'ha permès dur a terme diverses vegades en la història de l'IS revaloritzacions dels elements de l'immobilitzat sense conseqüències fiscals.

Per exemple, la revalorització autoritzada pel Reial decret llei 7/1996, de 7 de juny, sobre mesures urgents de caràcter fiscal i de foment i liberalització de l'activitat econòmica. Es pot esmentar que aquest decret llei creava un tribut *ex novo*, cosa que és radicalment contrària a la jurisprudència del Tribunal Constitucional (el Decret llei esmentat el va validar en aquest punt la DA 10 de la Llei 10/1996, de 18 de desembre, de mesures fiscals urgents sobre la correcció de la doble imposició interna intersocietària i sobre incentius fiscals a la internacionalització de les empreses).

#### Poc després...

... de l'entrada en vigor de la LIS de 1995 es va permetre l'actualització de balanços, i l'augment de valor dels béns es va haver de sotmetre a un gravamen específic diferent de l'IS del 3%. El nou valor assignat va ser el que es va tenir en compte a efectes fiscals, especialment per a calcular les amortitzacions i la renda derivada de la transmissió dels béns.

#### 4.6. Subcapitalització

Per *subcapitalització* s'entén la situació financera d'una entitat en la qual els **fons aliens superen de manera desproporcionada els fons propis**. Això porta conseqüències fiscals notables, perquè mentre les retribucions al capital aliè (interessos) són despeses deduïbles per a la societat pagadora, no succeeix el mateix amb el repartiment de dividends.

La possibilitat de finançar una societat amb préstecs en lloc de fer-ho amb aportacions de capital és, doncs, molt temptadora des del punt de vista tributari. Si a això afegim que els interessos rebuts per residents en altres estats membres de la Unió Europea estan exempts de gravamen, l'atractiu de l'operació augmenta.

Per a evitar pèrdues de recaptació, el TRLIS\* estableix una ficció per la qual els **interessos reportats per préstecs que superin tres vegades la xifra del capital fiscal** d'una entitat, si el prestador no és resident, s'han de considerar dividends i, per tant, no són deduïbles per a l'entitat pagadora ni per al subjecte perceptor.

\* Article 20 TRLIS.

Tenint en compte que aquesta norma planteja problemes de conciliació amb nombrosos convenis de doble imposició subscrits per Espanya, el TRLIS preveu que en aquests casos els **subjectes passius puguin proposar a l'Administració l'aplicació d'un coeficient de relació entre fons propis i aliens diferent**,\* excepte en el cas que es tracti d'operacions efectuades amb persones o per persones o entitats residents en paradisos fiscals.

\* Aquesta proposta es vehicula pel procediment previst en els articles 17 a29 RIS.

A més, aquesta norma també presenta problemes de conciliació amb la llibertat d'establiment que preveu l'article 43 del TCE, que poden provocar la no-aplicació de la norma en l'àmbit comunitari. En aquest sentit, l'article 20.4 TRLIS considera **inaplicables** les regles de subcapitalització si l'entitat vinculada és **resident en un Estat membre de la Unió Europea**, llevat que resideixi en un paradís fiscal, atenent la Sentència del TJCE de 12 de desembre de 2002, recaiguda en l'assumpte C-324/00 (*Lankhors-Hohorst GmbH vs. Finanzamt Steinfurt*).

##### Exemple

Una societat anònima resident a Espanya i amb fons propis que ascendeixen a 50.000 euros rep d'una societat nord-americana un préstec de 300.000 euros, a un tipus d'interès del 5%, en data 1 d'abril de l'any x. La societat anònima espanyola, per la seva part, ha prestat l'1 de gener de l'any x a la societat nord-americana 50.000 euros a un tipus d'interès del 4%.

En primer lloc, hem de calcular la quantitat mitjana d'endeutament de la societat anònima espanyola (article 20.2 TRLIS), en proporció amb els mesos de l'any x (de l'1 d'abril al 31 de desembre):  $(300.000 \times 9) / 12 = 225.000$  euros. Sobre aquesta quantitat, restem el deute que té la societat nord-americana a favor de la societat anònima espanyola (50.000 euros):  $225.000 - 50.000 = 175.000$  euros.

Com que segons l'enunciat el capital fiscal (fons propis) mitjà de la societat anònima espanyola és de 50.000 euros, hi apliquem la regla de la subcapitalització i veiem que el nivell d'endeutament (175.000 euros, segons acabem de calcular) és superior al triple del capital fiscal ( $50.000 \times 3 = 150.000$  euros).

Per tant, els interessos que corresponguin a l'excés ( $175.000 - 150.000 = 25.000$  euros) es consideren dividend, no deduïble fiscalment, però sí comptablement:  $25.000 \times 5\% = 1.250$  euros.

En definitiva, és procedent aplicar-hi un ajustament fiscal positiu de 1.250 euros, perquè hi ha una despesa comptablement deduïda per aquesta quantitat que fiscalment no és deduïble.

#### 4.7. Reducció d'ingressos procedents de determinats actius intangibles

Els ingressos procedents de la cessió del dret d'ús o d'explotació de patents, dibuixos o models, plànols, fórmules o procediments secrets, drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques s'integren en la base imposable en un 50 per cent del seu import, sempre que es compleixin els requisits previstos a l'art. 23 TRLIS.

#### 4.8. Imputació temporal\*

Com que l'IS és un impost periòdic, té una singular importància el fet d'imputar la renda a un període o a un altre. La regla general és que els ingressos i les despeses s'imputen al període en què són exigibles (**principi de meritació**), amb independència del moment en què es facin efectivament els cobraments i els pagaments, i també estableixen els criteris comptables.

Si un ingrés o una despesa s'ha comptabilitzat en un període diferent del de la meritació, cal portar-lo a l'exercici corresponent i, per tant, regularitzar tots els exercicis afectats per imputacions indegudes. Això no és procedent si de la diferent imputació no es deriva una tributació inferior.

Evidentment, hi ha **excepcions** a la regla general:

1) El TRLIS ofereix la possibilitat de **presentar a l'aprovació de l'Administració criteris diferents**, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa.\*

2) Si es tracta d'**operacions a terminis o amb preu ajornat**, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que es cobren, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació.\*

\* Article 19 TRLIS.

\* Articles 19.2 TRLIS i 31 i 32 RIS.

\* Article 19.4 TRLIS.

**Exemple**

**Una societat anònima fa una venda per 80.000 euros, i pacta amb el comprador un pagament ajornat de 40.000 euros el primer any i de 20.000 euros cada un dels dos anys següents.**

Comptablement, durant el primer any s'ha d'imputar l'import total de la venda (80.000 euros), per aplicació del criteri de la meritació, però fiscalment l'ingrés que cal tenir en compte és només de 40.000 euros (import efectivament cobrat en el primer exercici), segons el criteri de caixa. Per aquest motiu, correspon un ajustament fiscal negatiu per la diferència de 40.000 euros (80.000 – 40.000), ja que hi ha un major ingrés comptable que fiscal.

Per contra, en el segon i tercer exercicis, l'ajustament fiscal serà positiu de 20.000 euros, ja que no hi ha cap ingrés comptable i, en canvi, sí que hi ha un ingrés fiscal per la xifra esmentada.

3) L'import de les **despeses per a provisions i fons interns** amb finalitats anàlogues als plans i fons de pensions s'imputa a resultats quan se satisfan les prestacions.\*

\* Article 19.5 TRLIS. Amb més detall, podeu veure el subapartat 4.3 (Despeses deduïbles).

4) La **recuperació i pèrdua de valor d'elements patrimonials objecte d'una correcció de valor per deteriorament** s'imputen en el període impositiu en què s'hagi produït la recuperació o la pèrdua.\*

\* Article 19.6 TRLIS.

5) Les **adquisicions lucratives** s'imputen al període impositiu en què es va dur a terme l'operació.\*

\* Articles 15.3 i 19.8 TRLIS.

6) Les **rendes presumptes pel descobriment d'elements patrimonials ocults** s'imputen al període impositiu no prescrit més antic, llevat que es provi que corresponen a un altre període.\*

\* Article 134.5 TRLIS.

#### 4.9. Compensació de bases imposables negatives

Una vegada efectuades totes les operacions pertinents, obtenim la base imposable. Si aquesta és negativa, es pot compensar amb les rendes positives de períodes impositius futurs.\*

\* Article 25 TRLIS.

Aquesta compensació es **nega o es limita** en el cas de l'adquisició d'empreses inactives amb pèrdues realitzada amb la finalitat d'obtenir d'aquestes els propis beneficis.

El termini actual per a compensar bases imposables negatives és el dels períodes impositius que s'acabin en els quinze anys **següents i successius a l'obtenció de resultats negatius (article 25.1 TRLIS)**. El termini s'allarga per a **entitats de nova creació i d'explotació de vies de peatge**: en aquests casos, el termini de quinze anys comença a comptar a partir del període impositiu en què s'obtinguin rendes positives (articles 25.3 i 4 TRLIS). El **límit** quantitatiu de la compensació per exercici és l'import de les seves rendes positives.

Les circumstàncies en les quals no es poden compensar o es limiten les compensacions de bases imposables negatives les preveu l'article 25.2 TRLIS. D'altra banda, hi ha l'obligació d'acreditar tant la procedència com la quantia de les bases imposables negatives que s'han de compensar (article 25.5 TRLIS)..

### **Exemple**

**Una societat anònima obté l'any x un benefici comptable d'1.000.000 d'euros, encara que aquesta entitat arrossega unes bases negatives de 100.000 euros (x-2) i de 200.000 euros (x-1).**

En aquest cas, podem compensar en la liquidació de l'IS corresponent a l'any x les dues bases imposables negatives corresponents als exercicis x-2 i x-1, ja que totes dues es donen dins del període de 15 anys. En el cas de la base negativa de x-2, únicament han passat dos anys, mentre que per a la base de x-1 només ha transcorregut un any.

Les bases imposables negatives que s'han de compensar són 300.000 euros (100.000 + 200.000). Com que el límit de la compensació són les rendes positives de l'exercici x (1.000.000 d'euros), és compensable la totalitat de les dues bases imposables negatives (300.000 euros).

## 5. Tipus de gravamen i quota íntegra

El tipus de gravamen general previst és del 30% per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 (del 32,5% per als períodes impositius iniciats entre l'1 de gener de 2007 i l'1 de gener de 2008) i el resultat d'aplicar-lo a la base imposable és la **quota íntegra**.\*

\* Articles 28 i 29 i Disposició Addicional vuitena TRLIS.

El TRLIS també preveu una sèrie de **tipus específics** en funció del tipus d'entitat i de l'activitat que es du a terme. Els tipus de gravamen específics són del 25%, 20%, 10%, 1%, 0% i 35%.\* La raó per la qual s'aplica un tipus 0 és sotmetre a control els fons de pensions sense subjectar-los a gravamen.

\* Els supòsits que apliquen tipus de gravamen específics figuren en els apartats del 2 al 8 de l'article 28 TRLIS.

## 6. Deduccions de la quota

Determinada la quota íntegra per aplicar sobre la base imposable el tipus de gravamen corresponent, aquesta es pot minorar per diversos motius:\*

\* Articles 30 a 46 TRLIS.

1) De vegades es tracta de **deduccions tècniques** previstes per a evitar o suavitzar casos de doble imposició i per a tenir en compte les quantitats ja satisfetes a compte de l'impost.

2) En altres casos, es tracta d'articular **incentius fiscals** per mitjà de bonificacions i deduccions.

### 6.1. Deduccions per doble imposició\*

\* Articles 30 a 32 TRLIS.

Respecte a les diferents classes de doble imposició, podem distingir les següents:

#### 1) Doble imposició internacional\*

\* Article 31 TRLIS.

La subjecció d'un mateix subjecte a unes mateixes rendes i en el mateix període per part de dos poders tributaris diferents és el que es coneix com a *doble imposició jurídica*; si els dos poders en qüestió són de dos estats, se sol anomenar *doble imposició internacional*.

La regla general és que les societats residents que percebin rendes a l'estranger i que ja hagin estat gravades per aquestes rendes en altres països poden deduir de la quota que han de pagar a Espanya la **menor** de les quantitats següents:

- a) l'IS corresponent a Espanya per les rendes percebudes a l'estranger, i
- b) l'impost efectivament satisfet a l'estranger de naturalesa anàloga a l'IS.

Per a fer la deducció, cal **integrar l'impost estranger** a la base imposable. Aquest sistema per a eliminar o suavitzar la doble imposició internacional es coneix com a *mètode d'imputació*.

Si les rendes provenen de estats diferents, s'agrupen, a efectes de la deducció, per països, i, si escau, per establiments permanents.

Si l'entitat té **establiments permanents a l'estranger**, excloent-ne els paradisos fiscals, que exerceixen una activitat empresarial i les rendes se sotmeten a un impost semblant a l'IS en l'Estat de la font, s'hi aplica l'**exempció** que preveu l'article 22 TRLIS.

#### Exemple de doble imposició internacional

La societat A, resident a la Gran Bretanya, és arrendatària d'un local a Manchester propietat de la societat B, resident a Espanya. En aquest cas, aquesta última societat ha de pagar l'IS a Espanya, com a resident, per la seva renda mundial (inclouent-hi la renda per lloguer percebuda de la societat A), i també un impost sobre la renda de no-residents a la Gran Bretanya, per la renda del lloguer percebuda procedent d'aquest país.



## 2) Doble imposició intersocietària interna

Es produeix quan la mateixa renda queda subjecta dues vegades, però a les mans de dos subjectes diferents. Això és el que ocorre quan les societats reparteixen dividendes: aquests són renda gravable tant per a la societat que els distribueix com per al soci que els percep. Aquesta modalitat se sol anomenar *doble imposició econòmica*, i si els dos subjectes en qüestió són societats, *doble imposició intersocietària*.

Els dividendes i, en general, la participació dels socis en els beneficis socials, amb independència de com es canalitza el repartiment, queden gravats com a benefici de la societat que reparteix dividendes, i també com a renda de la societat que els rep. El TRLIS\* preveu mecanismes per a pal·liar o eliminar aquesta doble imposició.

Amb caràcter general, la societat perceptora dels dividendes o de qualsevol altra forma de participació en beneficis pot deduir de la quota el **50% de l'import de l'IS corresponent a aquestes rendes**. Si té una participació significativa en la societat que reparteix beneficis, la deducció arriba al **100%**; per tant, s'elimina totalment la doble imposició intersocietària.

L'import es calcula aplicant el tipus de gravamen sobre l'import íntegre dels beneficis obtinguts.

La deducció del 100% exigeix un període de permanència mínima de la participació significativa. Aquesta deducció també s'aplica a les distribucions de beneficis que facin determinades entitats (article 30.2 TRLIS). En canvi, no es practica en les distribucions de beneficis que fa el fons de regulació de caràcter públic del mercat hipotecari (article 30.4.c TRLIS).

### Exemple

**Una societat anònima obté uns dividendes de dues societats residents a Espanya. De la societat A, entitat en què la societat anònima participa des de fa 6 anys i de la qual té el 35% del seu capital, obté 40.000 euros. De la societat B, entitat de la qual la societat anònima ha adquirit fa 8 mesos el 5% de les accions, rep 20.000 euros.**

L'apartat 1 de l'article 30 TRLIS estableix que si entre les rendes del subjecte passiu es computen dividendes o participació en beneficis d'altres entitats residents a Espanya, cal deduir el 50% de la quota íntegra que correspongui a la base imposable derivada dels dividendes l'import íntegre d'aquests. Tanmateix, en l'apartat 2 del mateix precepte s'hi afegeix que la reducció és del 100% si els dividendes procedeixen d'entitats en les quals el percentatge de participació directa o indirecta és superior al 5%, sempre que aquest percentatge s'hagi tingut de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi.

En el nostre cas:

Societat A  
 Participació: 35%  
 Soci ininterrompudament des de fa 6 anys  
 Dividend obtingut: 40.000 euros  
 Quota íntegra corresponent: 12.000 (30% × 40.000)  
 Deducció aplicable (100%): 12.000 euros

### Exemple de doble imposició...

... intersocietària interna: la societat A, resident a Espanya, distribueix dividendes a favor de la societat B, també resident. En aquest cas, la societat A ha de pagar l'IS a Espanya per la seva renda mundial, incloent-hi el dividend distribuït (que, com sabem, no és deduïble), mentre que la societat B, també resident, ha de pagar el mateix impost, incloent-hi el dividend percebut.

\* Article 30 TRLIS.

### Aquesta deducció...

... no només s'aplica sobre dividendes, sinó també quan, en els casos de liquidació o separació de socis, els beneficis acumulats per la societat en forma de reserves es fan arribar a aquests per mitjà de l'atribució de la quota de participació que tenien en l'entitat.

Societat B  
 Participació: 5%  
 Període de permanència en el capital de la societat: menys d'un any  
 Dividend obtingut: 20.000 euros  
 Quota íntegra corresponent: 6.000 (30% × 20.000)  
 Deducció aplicable (50%): 3.500 euros

En definitiva, la societat anònima es pot deduir de la quota íntegra la quantitat de 15.000 euros (12.000 + 3.000).

El TRLIS també inclou unes **disposicions en contra de l'abús** per a evitar l'aplicació de la deducció en els casos en què hi ha doble imposició, i també **normes especials** per als beneficis distribuïts per les societats que es dediquin a la recerca i l'explotació d'hidrocarburs.

Les clàusules antiabús són:

- La que intenta evitar la pràctica del rentat de cupó (article 30.4.d TRLIS).
- La que impedeix l'aplicació de la deducció en els casos en què el benefici no es va sotmetre a gravamen en la societat que ara el distribueix (articles 30.4.a i b TRLIS).
- La que impedeix practicar la deducció quan la distribució de beneficis no s'integri en la base imposable de la societat perceptora (article 30.4.e TRLIS).
- La que impedeix practicar la deducció quan la distribució de beneficis produeixi una depreciació de la participació. Aquesta disposició té excepcions si el propietari anterior de la participació va tributar per un import equivalent a la depreciació (article 30.4.e TRLIS).

Les normes especials figuren en l'article 30.5 TRLIS.

### 3) Doble imposició intersocietària internacional

Una tercera modalitat de doble imposició es produeix per combinació de les dues anteriors, és a dir, si els dos subjectes gravats per la mateixa renda tenen la residència en països diferents. El TRLIS\* preveu deduccions en la quota en el cas de distribucions de dividends i altres participacions en beneficis efectuats per societats no residents i rebuts per societats residents. D'altra banda, l'aplicació d'aquestes deduccions sempre requereix tenir una **participació significativa** en la societat no resident

La societat resident pot deduir de la quota l'impost que ha de pagar la societat no resident en el seu Estat pels beneficis distribuïts. Per a practicar la deducció, la societat resident ha d'incloure en la base imposable aquest impost ja pagat per la societat no resident en el seu país.

Aquesta deducció, juntament amb la que es pot practicar per doble imposició internacional, **no pot superar l'IS que caldria pagar a Espanya pels beneficis obtinguts**.

Finalment, hem de destacar que el subjecte pot **optar en aquests casos per aplicar l'exempció de l'article 21 TRLIS**, sempre que compleixi tots els re-

#### Nota

Podeu veure també les restriccions previstes en la Disposició Addicional primera TRLIS, ja que són casos en què no es produeix doble imposició

\* Article 32 TRLIS.

#### Exemple de doble imposició...

... intersocietària internacional: la societat A, resident a la Gran Bretanya, reparteix dividends i queda subjecta a l'IS en el seu Estat de residència per tota la renda, mentre que la societat que percep els dividends (B), resident a Espanya, també queda subjecta a la Gran Bretanya pels dividends percebuts, en virtut d'un impost anglès sobre la renda de no-residents. Es produeix, doncs, una doble imposició intersocietària. Alhora, la societat B queda gravada a Espanya, com a resident, per tota la renda obtinguda, incloent-hi els dividends, de manera que, a part, es produeix una doble imposició jurídica internacional.

quisits que s'hi estableixen, disposada per a evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividends i plusvàlues de font estrangera.

### Exemple

Una societat anònima percep 50.000 euros en concepte de dividends procedents de la inversió en una societat situada en un altre país, respecte de la qual té des de fa dos anys el 50% de les accions. La societat situada a l'exterior ha hagut de pagar, en concepte d'un impost similar a l'IS pels beneficis amb càrrec als quals s'han distribuït els dividends, una xifra de 22.000 euros. Per obligació real –és a dir, pels dividends obtinguts en un altre país–, la societat anònima ha tributat en aquest altre país per un valor de 8.000 euros.

En primer lloc, pels impostos pagats a l'estranger per la societat resident (8.000 euros) és d'aplicació el que estableix l'article 31.1 TRLIS. Aquest precepte disposa que si en la base imposable del subjecte passiu s'integren rendes obtingudes i gravades a l'estranger (en el nostre cas, 50.000 euros en concepte de dividends), cal deduir de la quota íntegra de l'IS del subjecte la menor de les dues quantitats següents: a) l'import efectiu satisfet a l'estranger per raó de gravamen de naturalesa anàloga a la d'aquest impost (8.000 euros); b) l'import de la quota íntegra que correspondria si aquesta renda s'hagués obtingut en territori espanyol. A l'efecte de calcular la renda, és d'aplicació el que estableix l'article 31.2 TRLIS, segons el qual l'import de l'impost satisfet a l'estranger (8.000 euros) s'ha d'incloure en la renda als efectes de l'aplicació de la deducció.

En segon lloc, també és d'aplicació l'article 32.1 TRLIS. Aquest precepte estableix que si en la base imposable es computen dividends o participacions en beneficis pagats per una quantitat no resident (50.000 euros), cal deduir l'impost efectivament pagat per aquesta última respecte dels beneficis amb càrrec als quals s'ha abonat el dividend (22.000 euros), sempre que la participació de capital directa o indirecta sigui superior al 5% i s'hagi mantingut de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què siguin exigibles els beneficis. També en aquest cas, a l'efecte de calcular la renda, l'import de l'IS satisfet a l'estranger per la societat no resident (22.000 euros) s'ha d'incloure en la renda als efectes de l'aplicació de la deducció.

Apliquem aquestes regles a aquest cas:

- Dividend percebut de la societat exterior: 50.000 euros
- Impost pagat per la societat exterior en concepte d'IS del seu país: 22.000 euros
- Quantitat pagada per la societat anònima al país exterior, en concepte d'obligació real: 8.000 euros
- Renda que serveix de base per a calcular la tributació a Espanya: 80.000 euros (50.000 + 22.000 + 8.000)
- Límit que s'ha de deduir en la quota íntegra:  $80.000 \times 30\% = 24.000$  euros

En definitiva, la suma de les deduccions que estableixen els articles 31 i 32 TRLIS no pot superar aquest límit. D'acord amb el que disposa l'article 31.1 TRLIS, es podrien deduir 8.000 euros pagats per la societat resident a l'estranger, i d'acord amb el que estableix l'article 32.1 TRLIS, es podrien deduir 22.000 euros pagats per la societat no resident en concepte d'IS del seu país. Ara bé, la quantitat deduïble de 30.000 euros (8.000 + 22.000) supera la quota íntegra (24.000), i, per tant, només es pot deduir de la quota íntegra la menor de les dues quantitats, és a dir, 24.000 euros.

**4) En tots els casos de deducció per doble imposició** que acabem d'assenyalar, l'excés de l'import que s'ha de deduir sobre la quota es pot deduir de les quotes dels períodes corresponents als deu anys següents i successius. Aquest termini es redueix a set anys en cas de doble imposició intersocietària interna.

A més, cal tenir en compte que en cas que Espanya hagi subscrit un **conveni per a evitar la doble imposició amb l'Estat d'on provenen les rendes**, s'ha d'aplicar amb preferència al TRLIS.

## 6.2. Bonificacions i deduccions incentivadores

Hi ha dues classes de **bonificacions**.\*

\* Articles 33 i 34 TRLIS.

- a) La primera s'aplica a rendes obtingudes a Ceuta i Melilla. Consisteix en la bonificació en un 50% de la quota que correspongui a les rendes obtingudes per entitats que operen a **Ceuta i Melilla** o a les seves dependències.
- b) La segona s'aplica a determinades **activitats exportadores i de prestació de serveis públics locals**. Consisteix en la bonificació del 99% de la quota que correspongui a les rendes derivades d'aquestes activitats.

D'altra banda, la normativa també estableix una sèrie **d'activitats que s'incentiven** mitjançant **deduccions**.\*

\* Articles 35 a 44 TRLIS.

- a) Activitats **d'investigació i desenvolupament i innovació tecnològica**: el 30% (ampliable) i el 15% de les despeses, respectivament (art. 35 TRLIS i art. 30 RIS).
- b) Activitats de foment de les **tecnologies de la informació i de la comunicació**: el 15% de les inversions (article 36 TRLIS).
- c) Activitats **d'exportació**: el 25% de les inversions i despeses (article 37 TRLIS).
- d) Activitats que tinguin per objecte **béns d'interès cultural, produccions cinematogràfiques, edició de llibres, sistemes de navegació i localització de vehicles, adaptació de vehicles per a discapacitats i guarderies per a fills de treballadors**: el 15% o el 20% (article 38 TRLIS).
- e) Activitats destinades a la **protecció del medi ambient**: el 10% en general i el 12% en cas d'inversió en vehicles ecològics (article 39 TRLIS i articles 33 a 38 RIS).

### Exemple

Una societat anònima adquireix un camió valorat en 40.000 euros i un microbús per 55.000 euros, i tots dos compleixen els requisits generals sobre l'emissió de gasos i partícules contaminants (inversions destinades a la protecció del medi ambient).

D'acord amb el que disposen els articles 39 TRLIS i 44 RIS, la inversió en la compra del camió i el microbús dóna dret a una deducció del 12%. En el cas del camió, la base de càlcul de la deducció és del 45% del seu valor, i en el cas del microbús aquest percentatge és del 35% (article 37 RIS). En tots dos casos suposarem que tant el camió com el microbús compleixen els requisits de valors límit d'emissions que preveu l'article 44 RIS i, per tant, incrementarem la base de deducció en un 45% (article 37 RIS).

Per tant:

Base de deducció del camió:  $40.000 \times (45\% + 45\%) = 36.000$  euros

Base de deducció del microbús:  $55.000 \times (35\% + 45\%) = 44.000$  euros

Deducció  $(36.000 + 44.000) \times 12\% = 9.600$  euros

- f) Activitats de **formació professional**, incloent-hi les despeses realitzades amb la finalitat d'habituar els empleats a l'ús de noves tecnologies: 5% o 10% (article 40 TRLIS).

**g) Activitats de creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids:** 6.000 euros per treballador i any (article 41 TRLIS).

**h) Per reinversió de beneficis extraordinaris:** 12% (o 2%, 7% o 17%) en determinats casos) de l'import de les rendes positives obtingudes en la transmissió onerosa dels elements patrimonials i integrades a la base imposable (article 42 i DA 4 TRLIS, i articles 39 i 40 RIS).

**i) Activitats de contribució empresarial a plans de pensions de treball, inclosos els plans de pensions transfrontereres d'àmbit comunitari o a mutualitats de previsió social** que actuïn com a instrument de previsió social empresarial, o a plans de previsió social empresarial, o aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat: 10% (article 43 TRLIS):

Gran part d'aquest conjunt de deduccions per realització de determinades activitats es deroguen amb diferents efectes temporals:

**a) Amb efectes a partir de l'1 de gener de 2011:**

1r. La deducció per foment de les tecnologies de la informació i comunicació (art. 36 TRLIS).

2n. La deducció per activitats d'exportació (art. 37 TRLIS).

3r.º La deducció per inversions en sistemes de navegació i localització de vehicles; per inversions en plataformes d'accés per a persones discapacitades i en ancoratges per a la fixació de cadires de rodes; i per inversions en despeses de guarderies per a fills de treballadors de la societat (apartats 4, 5 i 6 de l'art. 38 TRLIS).

4t. La deducció per inversions mediambientals (art. 39 TRLIS).

5è. La deducció per despeses de formació professional (art. 40 TRLIS).

6è. La deducció per contribucions empresarials a sistemes de previsió social dels seus empleats (art. 43 TRLIS).

Totes aquestes deduccions tenen una reducció anual fins que desapareguin completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

- Les deduccions dels apartats anteriors 1r., 3r., 4t., 5è. i 6è. es determinen multiplicant els percentatges de deducció del TRLIS previstos per a cada cas pels coeficients següents, amb arrodoniment a la unitat superior:
  - 0,8 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2007
  - 0,6 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2008
  - 0,4 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2009
  - 0,2 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2010
- Les deduccions de l'apartat 2n. es determinaran aplicant el percentatge següent sobre la despesa o inversió realitzada, en lloc del 25% fixat en el TRLIS:
  - 12% en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2007
  - 9% en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2008

- 6% en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2009
- 3% en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2010

b) Amb efectes a partir de l'1 de gener del 2012, se suprimeix la deducció per investigació i desenvolupament i innovació tecnològica de l'art. 35 TRLIS. Mentre arriba aquesta data, la deducció experimenta un retoc a la baixa (apartat 2 de la DA 10a. TRLIS), que consisteix en el fet que el crèdit fiscal es determina aplicant als percentatges de deducció del TRLIS, amb arrodoniment a la unitat superior, els coeficients següents:

- 0,92 per als períodes impositius iniciats a partir de l'1/1/2007.
- 0,85 per als períodes impositius següents.

c) Amb efectes a partir de l'1 de gener de 2011, se suprimeixen els beneficis fiscals següents:

1r.) La bonificació del 99% sobre les rendes reinvertides de les activitats exportadores de pel·lícules, llibres, fascicles... de l'art. 34.1 TRLIS. Ara bé, fins que no desaparegui la bonificació el 2014, es calcula aplicant sobre el 99%, amb arrodoniment a la unitat superior, els percentatges següents:

- 0,875 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2007
- 0,750 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2008
- 0,625 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2009
- 0,500 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2010
- 0,375 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2011
- 0,250 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2012
- 0,125 en els períodes iniciats a partir de l'1/1/2013

2n.) La deducció en la quota per béns d'interès cultural, en produccions cinematogràfiques i en edició de llibres (apartats 1, 2, 3 i 7 de l'art. 38 TRLIS). La deducció des de l'1 de gener de 2007 fins a la seva desaparició, es calcula amb els mateixos percentatges de l'apartat 1r. anterior.

Una vegada finalitzats els períodes en què podem aplicar totes aquestes deduccions que s'acaben d'esmentar, és possible que quedin saldos pendents d'aplicar per insuficiència de quota, i la DT 21a. TRLIS s'encarrega de resoldre aquesta qüestió.

Com a norma general aplicable a tota aquesta sèrie de deduccions, hem de tenir en compte que (article 44 TRLIS):

- L'import conjunt de totes aquestes deduccions té com a **límit el 35% de la quota**, una vegada ja restades les deduccions tècniques anteriors i les bonificacions; si bé en determinats casos s'eleva al 50%.
- L'excés sobre la quota es pot deduir de les quotes dels períodes impositius corresponents als deu anys immediats i **successius, termini ampliable en determinades condicions**.

- Una mateixa inversió no es pot deduir en més d'una entitat i els béns afectats hauran de romandre en funcionament durant un termini mínim.
- Les inversions finançades amb subvencions no donen lloc a la deducció (article 38.4 TRLIS) o s'ha de descomptar de la base de deducció el 65% de la subvenció (articles 35.1, 37.3 i 40.1 TRLIS).

#### **Exemple**

Una societat té una deducció per doble imposició de 1.458,33 euros, una deducció per activitats de formació professional de 8.000 euros i una deducció per innovació tecnològica de 3.000 euros. La quota íntegra resultant de la liquidació de l'IS ascendeix a 27.903,45 euros.

La suma de deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats està subjecta al límit general del 35% de la quota íntegra minorada en les deduccions per a evitar la doble imposició interna i internacional, i les bonificacions (últim paràgraf de l'article 44.1 TRLIS).

En el nostre cas:

Límit: (quota íntegra – deduccions doble imposició – bonificacions) × 35% =  
(27.903,45 – 1.458,33) × 35% = 9.255,80 euros.

Com que la quantitat de les dues deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats (8.000 + 3.000 = 11.000 euros) supera el límit (9.255,80 euros), no és deduïble tota la quantitat, sinó únicament aquesta última xifra.

### **6.3. Deducció dels pagaments a compte**

Una vegada practicades les deduccions i bonificacions que siguin procedents, cal deduir de la quota els pagaments ja satisfets a compte de l'IS (**retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats**).<sup>\*</sup> Com correspon a la seva naturalesa, l'excés d'aquests imports sobre la quota dona lloc a devolució.

<sup>\*</sup> Article 46 TRLIS.

## 7. Gestió de l'impost

Les delegacions de l'AEAT porten un **índex de les entitats** el domicili fiscal de les quals es troba en el seu àmbit territorial, amb la finalitat de comprovar si les entitats compleixen les obligacions formals que els corresponen. Són les entitats les que han de sol·licitar l'alta a l'índex d'entitats mitjançant la declaració censal; sense aquesta alta no poden accedir a sol·licitar cap tipus d'inscripció en el Registre Mercantil.\* La manca de presentació de declaracions durant tres períodes impositius successius o la declaració com a fallits dels debits per a la Hisenda pública provoca la baixa provisional de l'entitat de l'índex d'entitats, i aquest fet es reflecteix també en el Registre Mercantil.

\* Articles 130 a 132 TRLIS i articles 54, 56 i 57 RIS.

Els subjectes passius estan obligats a comunicar a l'AEAT els canvis de **domicili fiscal**. L'article 142 TRLIS i l'article 53 RIS regulen les obligacions de les entitats i la potestat de l'Administració respecte al domicili fiscal. Cal recordar que l'article 8.4 TRLIS determina el domicili fiscal.

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la **declaració** en el lloc i de la forma que estableixi el Ministeri d'Hisenda. Això no és així en el cas de les entitats totalment exemptes, mentre que les entitats parcialment exemptes han de declarar totes les seves rendes, les exemptes i les no exemptes. En el moment de presentar la declaració, els subjectes passius han de **liquidar** l'impost i ingressar-ne l'import.\* Si la declaració resulta a tornar, l'Administració ho ha de fer d'ofici dins d'un termini màxim de sis mesos. Aquest termini es redueix a un mes si l'Administració practica una liquidació provisional. L'IS també es pot pagar amb béns del patrimoni històric espanyol (article 137.2 TRLIS).

\* Articles 136 a 139 TRLIS i article 55 RIS.

Els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte de la liquidació de l'IS corresponent a l'exercici en curs tres vegades l'any.\* **Els pagaments fraccionats** s'han de fer en els primers 20 dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any. La fixació del percentatge sobre l'impost satisfet correspon a la Llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any. Hi ha dues maneres de determinar l'import que s'ha de satisfer:

\* Article 45 TRLIS.

a) S'aplica un percentatge sobre la quota que cal ingressar de l'últim exercici tancat, el termini de declaració del qual ja hagi finalitzat.

b) S'aplica un percentatge sobre la base imposable parcial corresponent als mesos transcorreguts des de l'inici de l'exercici en el mes en què s'ha de satisfer el pagament fraccionat. Aquest sistema és opcional. L'opció per a aquesta segona manera de determinar l'import del pagament fraccionat s'ha de fer cons-



tar en la declaració censal prèvia i es mantindrà fins que el subjecte passiu hi renunciï, també per mitjà de declaració censal (article 45.3 TRLIS).

Les societats amb un període impositiu no coincident amb l'any natural han de presentar els tres pagaments fraccionats a compte del període esmentat. Per a aquest cas s'estableix expressament que cada un dels pagaments fraccionats s'ha d'imputar al període impositiu que estigui en curs el dia anterior a cada període d'ingrés.

En l'IS els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent, i també les comunitats de béns, i les de propietaris i empresaris i professionals individuals, estan obligats a practicar **retencions** sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, i a satisfer **ingressos a compte** quan les rendes s'abonin en espècie i sobre els interessos la freqüència de liquidació del qual sigui superior a dotze mesos.\* No obstant això, hi ha una sèrie de casos en què no s'ha de practicar retenció perquè l'entitat perceptora de les rendes no ha d'abonar l'IS per aquestes rendes (articles 140.4 TRLIS i 59 RIS). Com que el TRLIS no defineix ni distingeix entre els diferents components de renda, és l'article 58 RIS el que detalla les rendes sobre les quals s'ha de practicar la retenció. El subjecte obligat a retenir ha de presentar les declaracions corresponents i un resum anual de les retencions i dels ingressos fets a compte.

\* Articles 140 i 141 TRLIS,  
i 58 a 66 RIS.

Les rendes sotmeses a retenció són les següents:

- Les derivades de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, de la cessió a tercers de capitals propis i les rendes que figuren en l'article 23 del TRLIRPF.
- Els premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, tant si estan vinculats a l'oferta com si no ho estan, promoció o venda de determinats béns, productes o serveis.
- Les contraprestacions obtingudes com a conseqüència de l'atribució de càrrecs d'administrador o conseller en altres societats.
- Les procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a utilitzar-la, encara que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans, encara que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les obtingudes a conseqüència de transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva.
- Sobre l'import total dels contractes, si comprenen prestacions de serveis o cessions de béns d'immobles, juntament amb la cessió de béns i drets que estableix l'article 25.4 LIRPF.

Els casos més destacats, d'entre els que figuren en l'article 59 RIS, sobre els quals no s'ha de practicar retenció, són els següents:

- Les rendes obtingudes per entitats totalment exemptes.
- Els dividendes o les participacions en beneficis repartits per agrupacions d'interès econòmic i per unions temporals d'empreses que rebin els socis que hagin d'imputar bases imposables d'aquestes entitats.
- Els dividendes o les participacions en beneficis que procedeixin d'entitats en què es tingui una participació significativa i mantinguda en el temps.
- Les rendes obtingudes pel canvi d'actius en què hi hagi invertides les provisions de les assegurances de vida en les quals l'acceptant assumeix el risc de la inversió.

- Els dividendes o les participacions en beneficis i interessos satisfets entre societats que formin part d'un grup de societats que tributi pel règim especial previst per a aquests.

El TRLIS recorda expressament **l'obligació de portar la comptabilitat** que preveuen el Codi de Comerç i altres normes aplicables als subjectes passius de l'impost, alhora que regula les conseqüències d'incomplir aquesta obligació.\*

\* Articles 133 a 135 TRLIS.

## Activitats

1. Confeccioneu un quadre en què es distingeixin els tipus d'exempcions de l'impost.
2. Elaboreu un esquema dels casos en què el TRLIS s'aparta de la norma comptable de valoració i indiqueu a quin criteri recorre.
3. Analitzeu quin és el tractament fiscal de les amortitzacions i les provisions.
4. Enumereu en quins casos el TRLIS recorre al valor de mercat per a reflectir valoracions fiscals diferents de les comptables o de les reals i expliqueu breument com actua en cada un d'aquests casos aquest valor.
5. Identifiqueu les despeses que no es consideren deduïbles en l'impost, i assenyaieu els motius que justifiquen la seva no-deduïbilitat.
6. Agrupeu les deduccions en la quota en funció de si són tècniques o incentivadoras i assenyaieu la raó de la decisió.

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. En l'IS, les amortitzacions són una despesa deduïble...
  - a) sempre que es respectin els criteris comptables.
  - b) només si l'Administració l'admet expressament.
  - c) aplicant les correccions fiscals que preveu la llei als criteris comptables.
2. Segons l'IS, els dividendes que lliura la societat als socis...
  - a) són una despesa deduïble.
  - b) són una despesa no deduïble.
  - c) estan exempts si es reinverteixen en la societat.
3. L'advocat d'un empresa, en el moment de fer la declaració de l'IS, es planteja quina d'aquestes partides no és deduïble:
  - a) L'IBI.
  - b) La multa que la Inspecció de Treball va imposar a l'empresa per incompliment de la normativa sobre seguretat laboral.
  - c) L'import dels xecs regal que l'empresa va repartir entre els seus treballadors per Nadal.
4. En l'IS, les quantitats destinades a la realització d'activitats de formació professional...
  - a) no permeten la deducció de la quota íntegra del 5% de la totalitat de les despeses efectuades durant el període impositiu si han estat subvencionades per un ens públic.
  - b) permeten la deducció de la quota íntegra del 5% de la totalitat de les despeses efectuades durant el període impositiu, excepte si es tracta d'activitats dirigides a familiaritzar els treballadors en l'ús de les noves tecnologies.
  - c) permeten la deducció de la quota íntegra del 5% de la totalitat de les despeses efectuades durant el període impositiu minorades en un 65% de l'import de les subvencions percebudes per a la realització d'aquestes activitats.
5. En l'IS, el criteri d'imputació temporal de la meritació...
  - a) s'aplica en tots els casos, llevat que les normes comptables diguin el contrari.
  - b) pot no ser aplicat si així ho decideix l'Administració mitjançant un procediment.
  - c) només és aplicable a petició del contribuent.
6. El règim de subcapitalització en l'IS...
  - a) s'aplica si l'entitat vinculada no resident a Espanya és resident en un Estat extracomunitari.
  - b) no s'aplica mai si l'entitat vinculada no resident a Espanya és resident en un altre Estat de la Unió Europea.
  - c) només s'aplica si l'entitat vinculada no resident a Espanya és resident en un paradís fiscal.
7. En l'IS, les societats d'inversió immobiliària...
  - a) tributen el tipus de gravamen de l'1%, si compleixen determinats requisits.
  - b) estan exemptes, si compleixen determinats requisits.
  - c) gaudeixen d'un règim especial, si compleixen determinats requisits.
8. En el règim de deducció per reinversió de beneficis extraordinaris que preveu l'IS, si es prova que la inversió s'ha d'efectuar necessàriament en un termini superior al termini previst en la llei...
  - a) no es pot aplicar la deducció.

- b) es pot aplicar la deducció en tots els casos sempre que se sol·liciti prèviament.
- c) cap de les dues respostes anteriors no és certa.

9. En l'àmbit de l'IS, les despeses corresponents a projectes d'investigació i desenvolupament contractats amb universitats i organismes públics d'investigació...

- a) originen el dret a practicar una deducció addicional del 20%.
- b) originen el dret a practicar una deducció addicional del 10%.
- c) no són deduïbles.

10. A efectes de l'IS, els fons de pensions...

- a) tributen el tipus de gravamen de l'1%.
- b) tributen el tipus de gravamen del 0%.
- c) tributen el tipus general de gravamen del 35%.

11. En l'IS, estan totalment exempts...

- a) els fons de pensions.
- b) les entitats sense ànim de lucre.
- c) l'Estat, les comunitats autònomes i els ens locals.

12. Són subjectes passius de l'IS...

- a) només les entitats que tenen personalitat jurídica pròpia.
- b) totes les entitats que tenen personalitat jurídica pròpia.
- c) cap de les dues respostes anteriors no és certa.

13. L'IS es merita...

- a) l'últim dia de cada any natural.
- b) l'últim dia del període impositiu.
- c) el dia en què s'efectuïn els pagaments fraccionats.

14. En l'IS, la inversió en investigació i desenvolupament...

- a) dóna dret a una reducció en la base imposable.
- b) dóna dret a una deducció que es xifra en una quantitat fixa assenyalada per la llei.
- c) dóna dret a una deducció percentual que varia en funció de l'import de les despeses realitzades en aquests conceptes.

15. En l'IS, els dividendes distribuïts pel subjecte passiu...

- a) no influeixen en la quantificació de l'impost.
- b) generen el dret a practicar la deducció en la quota per doble imposició de dividendes.
- c) són deduïbles dels ingressos íntegres pel fet de ser despeses necessàries.

## Casos pràctics

1. Determineu si les societats següents són subjectes passius de l'IS i si estan obligades a presentar declaració per aquest impost:

- a) L'abril de l'any x-2 la societat Cuatropasos, SA, dedicada a activitats immobiliàries, es va donar d'alta al cens d'entitats de la delegació de l'AEAT de Madrid, però no es va inscriure al Registre Mercantil corresponent fins a novembre de l'any x.
- b) La societat Cuatropelos, SA, dedicada a la fabricació de productes de cosmètica i a perruqueria, que exerceix l'activitat des de l'any x-20, es va donar de baixa d'aquesta activitat el febrer de l'any x.
- c) L'Ajuntament de Vila-roca percep, entre els seus ingressos corrents, 150.253,03 euros anuals derivats de l'arrendament d'uns terrenys a una societat dedicada a l'emmagatzemament de mobles.

2. Valoreu l'operació següent a efectes de l'IS: la societat Ruinosa, SA, dedicada a la comercialització de pedres precioses i amb seu social a Sevilla, rep un préstec d'un soci de l'entitat, el senyor Costa, sense interès pactat per a dur a terme l'expansió del negoci a altres ciutats espanyoles i estrangeres per un valor de 450.754,08 euros.

3. Indiqueu si les despeses següents tenen la consideració de deduïbles en l'IS:

- a) L'empresa Gallocanta, SA, que es dedica a la fabricació i venda d'animals de peluix, patrocina un equip que participa en una cursa ciclista amb una contribució econòmica de 1.803,04 euros. Els components d'aquest equip ciclista porten el nom de l'empresa a les samarretes.
- b) La mateixa empresa, Gallocanta, SA lliura cada any als empleats, amb motiu de les festes nadalenques, una panera de Nadal valorada en 90,15 euros.
- c) El novembre de 2004 la mateixa empresa distribueix un dividend a compte entre els seus vint accionistes per un import total de 120.202,42 euros.
- d) El desembre del mateix any, Gallocanta, SA abona a deu dels seus treballadors 300,51 euros a cada un en concepte d'hores extraordinàries treballades per a preparar la campanya de Reis.

e) Per a poder fer unes obres de millora, Gallocanta, SA sol·licita un préstec bancari per un import de 18.030,36 euros; l'any x abona 1.983,34 euros en concepte d'interessos meritats i 901,52 euros per amortització de capital.

4. Concretteu si les operacions següents són deduïbles o no de la quota de l'IS i, en cas afirmatiu, calculeu la quantitat que seria deduïble si les operacions s'haguessin realitzat en cada un dels exercicis compresos entre el 2007 i el 2014:

a) L'empresa Manitas, SA es dedica a la restauració d'obres d'art, i per no perdre la condició d'empresa líder al mercat estatal en aquesta activitat, inverteix anualment 120.202,42 euros en la investigació de noves tècniques de restauració.

D'altra banda, la Unió Europea li ha concedit una subvenció de 24.040,48 euros per a fomentar les activitats d'investigació que du a terme l'empresa.

b) La mateixa empresa ha contractat per un temps indefinit dos treballadors: el primer, invident de 45 anys, com a telefonista des del dia 1 de gener, i el segon, de 55 anys, com a recepcionista des de l'1 de juliol.

c) L'empresa Dátil Seco, SA, domiciliada a Ceuta, opera efectivament i materialment en aquesta localitat; es dedica a la fabricació de melmelada de dàtils per a la rebosteria i adquireix les matèries primeres a València. Aquesta empresa ha obtingut uns beneficis de 270.455,45 euros.

d) Aquesta mateixa empresa, a causa de la gran competència per part d'altres països mediterranis, i per a adaptar-se a les noves tecnologies, decideix fer un curs d'informàtica dirigit als treballadors de les seves oficines, que li costa 4.056,83 euros.

5. La quota íntegra de la liquidació de l'IS de la societat Vivaloespeculación, SA, amb domicili fiscal a Girona, és de 600.000 euros.

Aquesta societat ha obtingut dividends d'una altra entitat resident a Espanya per un import íntegre de 100.000 euros. El percentatge de participació en aquesta entitat, adquirit deu mesos abans de la distribució de beneficis, és del 6%.

Durant l'exercici la societat ha fet les inversions següents:

- Ha invertit 100.000 euros en activitats d'investigació i desenvolupament.
- Ha tingut una despesa de 10.000 euros en l'organització d'un curs de formació del personal de l'empresa per a l'ús d'Internet.
- Ha invertit 8.000 euros en despesa de propaganda i publicitat dels seus productes en una fira de Barcelona amb caràcter internacional.
- Ha invertit 300.000 euros en la instal·lació d'un sistema de navegació i localització via satèl·lit que ha incorporat als vehicles de transport de l'empresa.
- Ha invertit 25.000 euros en la realització d'activitats de formació professional per al reciclatge dels treballadors. Aquesta despesa és més elevada que la mitjana de les efectuades en els dos anys anteriors, que ha estat de 20.000 euros.
- Ha invertit 200.000 euros de guany patrimonial, que ha obtingut per la venda d'un immoble l'any anterior, en l'adquisició l'any present d'un altre immoble de les mateixes característiques.
- Ha invertit 500.000 euros fent aportacions a plans de pensions a favor de tots els seus treballadors, amb retribucions brutes anuals que no superen els 25.000 euros.

Tenint en compte que aquesta societat ha pagat en concepte de pagaments fraccionats un total de 200.000 euros, calculeu la quota que cal ingressar o retornar de l'IS que resultaria si les operacions descrites s'haguessin realitzat en cadascun dels exercicis compresos entre 2007 i 2014.

## Solucionari

### De selecció

1. c, 2. b, 3. b, 4. c, 5. b, 6. a, 7. a, 8. c, 9. a, 10. b, 11. c, 12. c, 13. b, 14. c, 15. a

### Casos pràctics

1. Amb relació a la consideració de les societats com a subjectes passius de l'IS, cal resoldre el cas d'aquesta manera:

La societat Cuatropasos, SA és subjecte passiu de l'IS en virtut del que disposa l'article 7.a TRLIS, i ha de presentar la declaració d'aquest impost relativa a l'any x, ja que a partir del moment de la inscripció en el Registre Mercantil adquireix personalitat jurídica.

La societat Cuatropelos, SA és subjecte passiu de l'IS, d'acord amb el que estableix l'article 7.a TRLIS, i ha de presentar la declaració d'aquest impost corresponent a l'any x, ja que una societat és subjecte passiu de l'IS mentre subsisteix la seva personalitat jurídica, que únicament s'extingeix per la inscripció de la dissolució en el Registre Mercantil.

Per tant, la societat Cuatropelos, SA no deixa de ser subjecte passiu de l'IS pel fet de donar-se de baixa en l'activitat, perquè a més es pot donar d'alta en una altra activitat o obtenir rendes no derivades d'explotacions econòmiques.

L'Ajuntament de Vila-roca és subjecte passiu de l'IS, però n'està exempt (exempció total) d'acord amb el que estableix l'article 9.a TRLIS. Per tant, no està obligat a presentar declaració de l'IS pels rendiments obtinguts per l'arrendament dels terrenys (article 136.2 del TRLIS).

2. El préstec que fa el senyor Costa, soci de Ruinosa, SA, a aquesta empresa constitueix una operació vinculada, d'acord amb el que disposa l'article 16 TRLIS. Els interessos dels préstecs, malgrat que s'han pactat, es computen a efectes de l'IS pel valor normal de mercat entre parts independents.

3. Pel que fa a la consideració de les despeses com a deduïbles en l'IS, cal resoldre el cas de la manera següent:

Les despeses que té l'empresa Gallocanta, SA relatives al patrocini de l'equip ciclista són despeses deduïbles per a la determinació de la base imposable de l'IS en concepte de publicitat o propaganda (article 10 TRLIS).

El lliurament de paneres de Nadal als empleats no es considera liberalitat per part de l'empresa Gallocanta, SA; per tant, d'acord amb el que disposa l'article 14.e TRLIS té la consideració de deduïble per a determinar la base imposable de l'IS.

D'acord amb la lletra a de l'article 14 TRLIS, el repartiment de dividendes no és deduïble com a despesa per a determinar la base imposable de l'IS, atès que són quantitats que retribueixen el capital propi i constitueixen distribucions de beneficis.

Així mateix, tampoc no són deduïbles com a despeses per a establir la base imposable d'aquest impost les primes d'assistència a juntes d'accionistes ni les distribucions de reserves als socis.

Els salaris, els sous i les remuneracions de tot tipus del personal són una despesa deduïble per a determinar la base imposable de l'IS, d'acord amb el que preveu l'article 10 TRLIS. En conseqüència, les quantitats pagades als treballadors en concepte d'hores extraordinàries són deduïbles per a Gallocanta, SA.

Els interessos meritats per l'ús de capital aliè, de conformitat amb el que disposa l'article 10 TRLIS, tenen la consideració de despeses deduïbles per a determinar la base imposable de l'impost. Així doncs, l'empresa Gallocanta, SA pot deduir els 1.983,34 euros pagats en concepte d'interessos meritats pel préstec, però no els 901,52 euros d'amortització del capital.

4. Quant al caràcter deduïble o no de la quota de l'IS, cal resoldre el cas d'aquesta manera:

a) Els inessos invertits en recerca i desenvolupament (R+D) donen dret a practicar una deducció de la quota del 30% de les despeses que han tingut lloc en el període impositiu per aquest concepte. Ara bé, en cas d'haver rebut alguna subvenció per a dur a terme aquestes activitats, cal minorar les despeses efectuades en el 65% de la subvenció (article 35.1 TRLIS). Amb efectes a partir de l'1 de gener de l'any 2012, se suprimeix aquesta deducció de l'art. 35 TRLIS. Mentre arriba aquesta data, la deducció experimenta un retoc a la baixa (apartat 2 de la DA 10a. TRLIS), que consisteix en el fet que el crèdit fiscal es determinarà aplicant als percentatges de deducció del TRLIS, amb arrodoniment a la unitat superior, els coeficients següents: 0,92 per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2007 i 0,85 per als períodes impositius següents.

Per tant, l'empresa Manitas, SA pot deduir per aquest concepte la quantitat següent:

Base de la deducció:  $120.202,42 - (24.040,48 \times 65\%) = 104.576,11$  euros

Deducció de la quota:  $104.576,11 \times 30\% = 31.372,83$  euros

b) Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $104.576,11 \times (30 \times 0,92)\% = 28.863$  euros.

Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, 2009, 2010 o 2011, la deducció aplicable seria:  $104.576,11 \times (30 \times 0,85)\% = 26.666,91$  euros.

Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

D'acord amb el que preveu l'article 41 TRLIS, la societat Manitas, SA pot deduir 6.000 euros de la quota íntegra de l'impost per la contractació des de l'1 de gener del treballador afectat per la minusvalidesa.

En canvi, la llei d'aquest impost no preveu cap deducció de la quota per la contractació de l'altre treballador, que no està afectat per cap minusvalidesa.

c) L'empresa Dátil Seco, SA, amb domicili fiscal a Ceuta, que opera efectivament i materialment en aquesta ciutat, malgrat adquirir les matèries primeres a València té dret a una bonificació del 50% de la quota íntegra de l'impost, ja que obté totes les rendes a Ceuta.

d) Segons el que preveu l'article 40 TRLIS, l'empresa Dátil Seco, SA pot deduir el 5% de totes les despeses efectuades per la realització del curs d'ofimàtica per als empleats de les seves ofícines. És a dir, pot deduir per aquest concepte:

Deducció de la quota:  $4.056,83 \times 5\% = 202,84$  euros

Aquesta deducció es redueix anualment fins que desaparegui completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $4.056,83 \times (5 \times 0,8)\% = 162,27$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria:  $4.056,83 \times (5 \times 0,6)\% = 121,70$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria:  $4.056,83 \times (5 \times 0,4)\% = 81,14$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria:  $4.056,83 \times (5 \times 0,2)\% = 40,57$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

5. El supòsit preveu un conjunt d'operacions de la societat que genera el dret a practicar deduccions en la quota íntegra (600.000 euros).

En primer lloc per haver obtingut dividendes d'una altra entitat resident a Espanya, és d'aplicació la deducció per a evitar la doble imposició interna que regula l'article 30 TRLIS. En el nostre cas, la deducció és del 50% de la quota íntegra que correspon a la base imposable derivada dels dividendes esmentats, ja que no es compleix el requisit de l'article 30.2 TRLIS, de manteniment del percentatge de participació en l'entitat superior al 5% durant més d'un any i de forma ininterrompuda (segons es diu en el supòsit, només han transcorregut deu mesos entre l'adquisició de les accions i la distribució de beneficis). Per tant, com que el dividend obtingut és de 100.000 euros, la deducció és la següent:

- Quota íntegra que correspon a la base imposable derivada dels dividendes:  $100.000 \times 30\% = 30.000$  euros
- Deducció sobre la quota íntegra:  $30.000 \times 50\% = 15.000$  euros

En segon lloc, el supòsit preveu un conjunt de deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats (articles del 35 al 44 TRLIS).

a) Activitats d'investigació i desenvolupament (article 35.1.c.1r. TRLIS):  $100.000 \times 30\% = 30.000$  euros

Aquesta deducció té una reducció anual fins que desaparegui completament el 2012, de la manera següent (apartat 2 de la DA 10a. TRLIS):

- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $30.000 \times 0,92 = 27.600$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, 2009, 2010 o 2011, la deducció aplicable seria:  $30.000 \times 0,85 = 25.500$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

b) Organització d'un curs de formació del personal de l'empresa per a l'ús d'Internet (article 36.1 TRLIS):  $10.000 \times 15\% = 1.500$  euros

Aquesta deducció té una reducció anual fins que desaparegui completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $10.000 \times (15 \times 0,8)\% = 1.200$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria:  $10.000 \times (15 \times 0,6)\% = 900$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria:  $10.000 \times (15 \times 0,4)\% = 600$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria:  $10.000 \times (15 \times 0,2)\% = 300$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

c) Despesa de propaganda i publicitat dels seus productes en una fira de Barcelona amb caràcter internacional (article 37.1.b TRLIS):  $8.000 \times 25\% = 2.000$  euros

Aquesta deducció té una reducció anual fins que desapareix completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $2.000 \times 12\% = 240$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria:  $2.000 \times 9\% = 180$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria:  $2.000 \times 6\% = 120$  euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria:  $2.000 \times 3\% = 60$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat en els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

**d) Instal·lació d'un sistema de navegació i localització via satèl·lit en els vehicles de transport de l'empresa (article 38.4 TRLIS):**  $300.000 \times 10\% = 30.000$  euros

Aquesta deducció té una reducció anual fins que desaparegui completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $300.000 \times (10 \times 0,8)\% = 24.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria:  $300.000 \times (10 \times 0,6)\% = 18.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria:  $300.000 \times (10 \times 0,4)\% = 12.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria:  $300.000 \times (10 \times 0,2)\% = 6.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

**e) Realització d'activitats de formació professional per al reciclatge dels treballadors. Aquesta despesa és més elevada que la mitjana de les efectuades en els dos anys anteriors (article 40.1 TRLIS):**  $20.000 \times 5\% = 1.000$  euros;  $5.000 \times 10\% = 500$  euros

Aquesta deducció té una reducció anual fins que desaparegui completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $20.000 \times (5 \times 0,8)\% = 800$  euros;  $5.000 \times (10 \times 0,8)\% = 400$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria:  $20.000 \times (5 \times 0,6)\% = 600$  euros;  $5.000 \times (10 \times 0,6)\% = 300$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria:  $20.000 \times (5 \times 0,4)\% = 400$  euros;  $5.000 \times (10 \times 0,4)\% = 200$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria:  $20.000 \times (5 \times 0,2)\% = 200$  euros;  $5.000 \times (10 \times 0,2)\% = 100$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

**f) Inversió del guany patrimonial que ha obtingut per la venda d'un immoble l'any anterior en l'adquisició enguany d'un altre immoble de les mateixes característiques (article 42.1 TRLIS):**  $200.000 \times 12\% = 24.000$  euros

**g) Aportacions a plans de pensions a favor de tots els seus treballadors amb retribucions brutes anuals que no superen els 25.000 euros (article 43 TRLIS):**  $500.000 \times 10\% = 50.000$  euros

Aquesta deducció té una reducció anual fins que desaparegui completament el 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria:  $500.000 \times (10 \times 0,8)\% = 40.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria:  $500.000 \times (10 \times 0,6)\% = 30.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria:  $500.000 \times (10 \times 0,4)\% = 20.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria:  $500.000 \times (10 \times 0,2)\% = 10.000$  euros.

– Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

La suma de totes aquestes deduccions és la següent:

– Any 2007:  $27.600 + 1.200 + 240 + 24.000 + 800 + 400 + 24.000 + 40.000 = 118.240$  euros.

– Any 2008:  $25.500 + 900 + 180 + 18.000 + 600 + 300 + 24.000 + 30.000 = 99.480$  euros.

– Any 2009:  $25.500 + 600 + 120 + 12.000 + 400 + 200 + 24.000 + 20.000 = 82.820$  euros.

– Any 2010:  $25.500 + 300 + 60 + 6.000 + 200 + 100 + 24.000 + 10.000 = 66.160$  euros.

– Anys 2011 a 2014:  $0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 24.000 + 0 = 24.000$  euros.

Finalment, també són deduïbles de la quota íntegra els pagaments fraccionats efectuats per la societat -art. 45 TRLIS-: 200.000 euros.

Resultat final: la quota que ha d'ingressar és la següent:

– Any 2007:  $600.000$  (quota íntegra) –  $15.000$  (deducció per doble imposició interna) –  $118.240$  (deduccions per incentivar la realització de determinades activitats) –  $200.000$  (pagaments fraccionats) =  $266.760$  euros.

– Any 2008:  $600.000$  (quota íntegra) –  $15.000$  (deducció per doble imposició interna) –  $99.480$  (deduccions per incentivar la realització de determinades activitats) –  $200.000$  (pagaments fraccionats) =  $285.520$  euros.

– Any 2009:  $600.000$  (quota íntegra) –  $15.000$  (deducció per doble imposició interna) –  $82.820$  (deduccions per incentivar la realització de determinades activitats) –  $200.000$  (pagaments fraccionats) =  $302.180$  euros.

– Any 2010:  $600.000$  (quota íntegra) –  $15.000$  (deducció per doble imposició interna) –  $66.160$  (deduccions per incentivar la realització de determinades activitats) –  $200.000$  (pagaments fraccionats) =  $318.840$  euros.



- Anys 2011 a 2014: 600.000 (quota íntegra) – 15.000 (deducció per doble imposició interna) – 24.000 (deduccions per incentivar la realització de determinades activitats) – 200.000 (pagaments fraccionats) = 361.000 euros.

## Glossari

**activitats d'investigació i desenvolupament** *f pl* Conjunt format per l'estudi original i planificat encaminat a obtenir nous coneixements científics i tecnològics, al qual se suma la posada al punt de la investigació en un pla per a introduir productes, processos o sistemes nous o substancialment millorats.

**AEAT** Agència Estatal d'Administració Tributària.

**amortització** *f* Despesa que reflecteix la pèrdua de valor d'un bé a causa de l'ús, el pas del temps o el progrés tècnic (l'obsolescència).

**CE** Constitució espanyola.

**circulant** *m* Actiu que comprèn les existències, la tresoreria, els deutors i els valors mobiliaris que no constitueixen immobilitzacions financeres.

**DA** Disposició addicional.

**DT** Disposició transitòria.

**element patrimonial afecte** *m* Bé immoble on es desenvolupa l'activitat del contribuent, o bé destinat als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat, o bé qualsevol altre element patrimonial que sigui necessari per a obtenir els rendiments respectius.

**IBI** Impost sobre béns immobles.

**immobilitzat** *m* Part del patrimoni que engloba tots els elements destinats a servir de manera duradora a l'activitat de l'empresa.

**immobilitzat financer** *m* Part de l'immobilitzat formada pel conjunt de valors mobiliaris afectes a l'activitat de l'empresa.

**immobilitzat intangible** *m* Part de l'immobilitzat de naturalesa intangible –com ara els drets, que són d'aquesta naturalesa encara que es materialitzin en títols– que només es comptabilitza si s'adquireix per transacció onerosa.

**immobilitzat material** *m* Part de l'immobilitzat que es caracteritza per ser tangible (qualitat que exclou els drets i les relacions de fet de contingut econòmic).

**IRPF** Impost sobre la renda de les persones físiques.

**IS** Impost sobre societats.

**LGT** Llei general tributària.

**LIRPF** Llei 35/2006, de 29 de novembre, que aprova l'impost sobre la renda de les persones físiques.

**LIS** Llei de l'impost sobre societats.

**LSA** Llei de societats anònimes.

**LSRL** Llei de societats de responsabilitat limitada.

**operació vinculada** *f* Operació duta a terme entre subjectes especialment relacionats, les contraprestacions de la qual són desproporcionades respecte a les que es pactarien en situacions d'independència i que implica una veritable translació de beneficis. Aquestes contraprestacions també reben el nom de *preus de transferència*.

**PGC** Pla general comptable.

**plusvàlua** *f* Augment de valor d'un bé per causes extrínseques a aquest.

**plusvàlua efectuada** *f* Plusvàlua materialitzada en virtut de la transmissió del bé.

**plusvàlua latent** *f* Plusvàlua no materialitzada mentre el bé roman en el patrimoni del seu propietari.

**provisió** *f* Expressió comptable de pèrdues o deutes clarament especificats quant a la seva naturalesa, que compleixen les condicions de ser probables o segurs i, a més, indeterminats pel que fa a la data en què tindran lloc.

**RD** Reial decret.

**R+D** Activitats de recerca i desenvolupament.

**RDLeg** Reial decret legislatiu.

**renda en espècie** *f* Ús, consum o obtenció per a finalitats particulars de béns, drets o serveis de manera gratuïta o per un preu inferior al normal de mercat, encara que no impliqui una despesa real per a qui la concedeix.

**rendiment íntegre d'activitats econòmiques** *m* Rendiment que procedeix del treball personal i del capital (conjuntament o d'un sol d'aquests factors) i implica per part del contribuïent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans (o d'un dels dos), amb la finalitat que intervingui en la producció o distribució de béns o serveis.

**rendiment íntegre del capital** *m* Conjunt de les utilitats o contraprestacions, amb independència de la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que provenguin directament o indirectament d'elements patrimonials, béns o drets la titularitat dels quals correspongui al contribuïent i que no estiguin afectes a activitats econòmiques que aquest dugui a terme.

**RIS** Reglament de l'impost sobre societats.

**TJCE** Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

**TRLIS** Text refós de la Llei de l'impost sobre societats.

## Bibliografia

### Obres generals

**Alonso Alonso, R.** (2005). *Impuesto sobre Sociedades (casos prácticos)* (6a ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros (CEF).

**Checa González, C.** (1995). "La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: principios inspiradores de la reforma". *Revista de Información Fiscal* (núm. 12).

**Cuatrecasas Abogados** (1998). *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas.

**Del Amo Carbajo, L; Gimeno Frechel, R.** (2007). "Una visión práctica del nuevo impuesto sobre sociedades y su incidencia contable". *Partida Doble* (núm. 186).

**Diversos autors** (1982). *Impuesto sobre Sociedades. XXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

**Diversos autors** (1996). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. València: Ciss.

**Diversos autors** (1997). *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova.

**Diversos autors** (2000). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Marcial Pons.

**Diversos autors** (2002). *Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: REAF-CEF.

**Esteve Pardo, M. L.** (1996). *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. València: Tirant lo Blanch.

**González González, J. M.** (2006). *Tributación de los beneficios empresariales*. Bilbao: CISS.

**Malvárez Pascual, L. A.** (1996). *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: CEF.

**Rubio Guerrero, J. J.** (dir.) (2003). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: IEF.

**Sánchez Galiana, J. A.; Pallarés Rodríguez, R.; Crespo Miegimolle, M.** (1998). *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas*. Pamplona: Aranzadi.

**Sanz Gadea, E.** (2007). "Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 287).

**Sanz Gadea, E.** (2004). *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos* (volúmenes I y II, 4.ª ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

### **Base imposable i resultat comptable**

**Báez Moreno, A.** (2005). *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi.

**Buireu Guarro, J.** (1996, junio). "Impuesto sobre Sociedades: aproximación a un esquema de ajustes extracontables". *Actualidad Financiera*.

**Diversos autores** (2006). *Estudios sobre las normas internacionales de contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de la Unión Europea*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Diversos autores** (2005). *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad*. Bilbao: CISS.

**Esteban Marina, A.** (1997). *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Marcial Pons.

**Fernández Rodríguez, E.; Martínez Arias, A.** (2006). "La relación contabilidad-fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades". *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (núm. 130).

**Falcón y Tella, R.** (1996). "La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al art. 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 8).

**García Moreno, V. A.** (1999). *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Tecnos.

**Martín Alba, S.** (1996). "Gastos fiscales en el régimen general del Impuesto sobre sociedades". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 165).

**Montesinos Oltra, S.** (2000). *La compensación de bases imponibles negativas*. Pamplona: Aranzadi.

**Ortiz Calle, E.** (2001). *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Colex.

**Sánchez Guillén, M. D.** (2006). "El Impuesto sobre Sociedades y la política contable de la Unión Europea". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 1).

**Trujillano Olazarri, J.** (1998). *Problemática contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades* (3.ª ed.). Madrid: CEF.

### **Aspectes internacionals**

**Calderón Carrero, J. M.** (2005). *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades*. Valencia: Tirant lo Blanch.

**Calderón Carrero, J. M.** (1995). "Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los Convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario". *Crónica Tributaria* (núm. 76).

**Calderón Carrero, J. M.** (1999). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill.

**Diversos autores** (2006). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Bilbao: CISS.

**Esteve Pardo, M. L.** (1996). *Fiscalidad entre operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. Valencia: Tirant lo Blanch.

**García-Herrera Blanco, C.** (2001). *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: McGraw-Hill.

**Palao Taboada, C.** (1994). “La subcapitalización y los Convenios de doble imposición”. *Revista de Estudios Financieros* (núm. 137 y 138).

**Ruiz García, J. R.** (1991). *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*. Madrid: Civitas.

**Ruiz García, J. R.; Calderón Carrero, J. M.** (2005). *Comentarios a Convenios para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Córdoba: Fundación Pedro Barrié de la Maza; Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

**Sala Galvañ, G.** (2002). *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.

**Vega Borrego, F. A.** (2002). “La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de Doble Imposición y del Derecho Comunitario”. *Crónica Tributaria* (núm. 104).