

# Impost sobre societats. Règim general

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00166466



Universitat Oberta  
de Catalunya

[www.uoc.edu](http://www.uoc.edu)



# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	8
<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 .....	12
2.4. Rendes exemptes .....	13
<b>3. Subjecte passiu</b> .....	16
<b>4. Base imposable</b> .....	19
4.1. Determinació de la base imposable. El resultat comptable .....	19
4.2. Normes sobre obtenció de rendes .....	23
4.3. Despeses deduïbles .....	25
4.4. Despeses no deduïbles .....	35
4.5. Regles de valoració .....	36
4.6. Subcapitalització .....	44
4.7. Reducció d'ingressos procedents de determinats actius intangibles .....	46
4.8. Imputació temporal .....	46
4.9. Compensació de bases imposables negatives .....	48
<b>5. Tipus de gravamen i quota íntegra</b> .....	49
<b>6. Deduccions de la quota</b> .....	51
6.1. Deduccions per doble imposició .....	51
6.2. Bonificacions i deduccions incentivadores .....	56
6.3. Deducció dels pagaments a compte .....	59
<b>7. Gestió de l'impost</b> .....	60
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	65
<b>Solucionari</b> .....	68

<b>Glossari</b> .....	73
<b>Bibliografia</b> .....	75

## 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.

De la mateixa manera que gairebé ningú no desconeix que la renda és el millor exponent de la capacitat econòmica d'un individu, també hi ha un consens general sobre la impossibilitat d'eliminar la pluralitat de gravàmens sobre la renda en funció de la naturalesa del 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 qui defensen les posicions més radicals (per exemple, el conegut Informe Carter). 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, juntament amb la renda, d'altres índexs de riquesa– advoquen especialment per mantenir i consolidar la pluralitat de gravàmens.

En últim 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 una doble imposició, perquè la renda de les societats resulta doblement gravada – en primer lloc a 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.

Comunament s'accepta el denominat **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 no s'arribarà mai 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 indiscutit en la pràctica, no sols pel motiu ja adduït, sinó perquè té una gran eficàcia **recaptatòria** i com a **control** de fonts de renda, mentre que provoca molt poc rebuig social i és, a més, un instrument eficaç de **política econòmica**.

### L'impost sobre societats

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 juntament amb el capital. Aquest sistema es va reafirmar el 1922, fet que dóna per bona la dita "un impost antic és un bon impost".

El concepte de **renda com acreixement personal**, de Haig (Schanz) Simmons, també s'ha imposat avui dia en la majoria dels països enfront del 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 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 disminucions patrimonials. No obstant això, actualment, aquesta classificació només té efecte amb relació a 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 també utilitzant, 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 per l'acostament progressiu entre els anomenats *resultat comptable* i *resultat fiscal*, amb la disminució consegüent dels **ajustos fiscals** sobre la comptabilitat empresarial per a determinar la renda gravable i l'augment de la importància de la normativa comptable a efectes fiscals.

Es tracta, en definitiva, d'apropar la fiscalitat a la realitat empresarial positivament, en el sentit que elimina la duplicitat de comptabilitats i la incertesa de la deduïbilitat de les despeses empresarials (abans supeditada 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 dels 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 en pronunciar-se definitivament a favor de l'eficàcia tributària de les normes comptables, sense perjudici, no obstant això, dels ajustos 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 successives i nombroses modificacions de la Llei 43/1995, s'ha aprovat el Text refós de la llei de l'impost sobre societats mitjançant el **Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març**.

Cal tenir en compte, finalment, que la normativa de l'impost preveu, juntament amb el 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 "Impost sobre societats: règims especials".

Els **règims especials de l'IS** es preveuen en els articles 47 a 129 TRLIS i 41 a 52 RIS, i també en determinades lleis sectorials (especialment, la Llei 20/1990, de 19 de desembre, de **règim fiscal de cooperatives**, 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 resulta aplicable 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 supòsits d'exempció.
- 2.** Individualitzar els trets característics dels subjectes passius sotmesos a l'impost.
- 3.** Entendre el mecanisme del règim general d'imposició societària, especialment referent a la determinació de la base imposable i als ajustos extra-comptables 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**<sup>1</sup>, ja que grava una manifestació directa de la capacitat contributiva com és l'obtenció de renda, i no és repercutible, al mateix temps que aquesta renda 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**.

<sup>(1)</sup>Article 1 TRLIS.

## 1.2. Fonts normatives

La regulació general de l'impost es troba en el **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 desenvolupament reglamentari TRLIS, el duu a terme l'**RD 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:

- 1) **Neutralitat**. Es pretén evitar que l'impost influeixi en les decisions econòmiques dels subjectes.
- 2) **Transparència**. Es compleix si s'aconsegueix l'objectiu de claredat de les normes.
- 3) **Sistematització**. En aquest cas, es busca la coordinació amb la resta de les normes del sistema tributari, especialment amb la LIRPF.
- 4) **Coordinació internacional**. Per a això és necessària l'adequació de l'estructura de l'IS a una economia internacionalitzada sense que l'impost causi distorsions.
- 5) **Competitivitat**. L'IS ha de ser 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 internacionalització creixent de les empreses espanyoles i a les exigències de la pertinença d'Espanya a la Unió Europea.

## 2. Fet imposable

### 2.1. Definició del fet imposable

L'obtenció de renda pel subjecte passiu (entitat resident a Espanya) constitueix el fet imposable de l'IS<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Article 4.1 TRLIS.

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

1) El **supòsit d'atribució de rendes paral·lel al de l'IRPF**, segons el qual la renda corresponent a determinats subjectes (societats civils, herències jacentes, comunitats de béns i altres entitats a què es refereix l'article 35.4 LGT), als quals no es considera subjectes passius de l'IS, i també les retencions i els ingressos a compte que hagin suportat aquests mateixos subjectes, s'atribueixen als seus components d'acord amb el que estableix en la LIRPF<sup>3</sup> a efectes de l'impost.

<sup>(3)</sup>Article 6 TRLIS.

2) El **règim especial d'agrupacions d'interès econòmic**<sup>4</sup> espanyoles i europees, i d'unions temporals d'empreses, en el qual s'entén per *obtenció de renda* la imputació de les bases imposables o dels beneficis o pèrdues de les entitats sotmeses a aquest règim al subjecte passiu, que en aquest cas és determinat per cadascuna de les entitats que formen part de l'agrupació o la unió temporal, que en aquest cas és determinat per cada una de les entitats que formen part de l'agrupació o la unió temporal.

<sup>(4)</sup>Articles 48 a 52 TRLIS i 46 RIS. En el mòdul 3 d'aquesta assignatura s'examina aquest règim especial de l'IS.

3) El **règim de transparència fiscal internacional**<sup>5</sup>, 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 a la base imposable corresponent al subjecte passiu resident.

<sup>(5)</sup>Article 107 TRLIS. En el mòdul 3 d'aquesta assignatura s'examina aquest règim especial de l'IS.

4) La presumpció *iuris tantum* de retribució pel valor normal de mercat de les cessions de béns i drets, denominada legalment **estimació de rendes**<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Article 5 TRLIS.

5) Hi ha 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 o no declarats** (article 134 TRLIS).
- **Traslats de residència** del subjecte passiu a l'estranger, en alguns supòsits (article 17 TRLIS).

S'integra a la base imposable la diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable dels elements patrimonials següents:

1) Els que siguin propietat d'una entitat resident en territori espanyol que trasllada la seva residència fora d'aquest territori, excepte que aquests elements patrimonials quedin afectats a un establiment permanent situat en territori espanyol d'aquesta entitat.

2) Els que estiguin afectes a un establiment permanent situat en territori espanyol que cessa la seva activitat.

3) Els que, tot i estar prèviament afectes a un establiment permanent situat en territori espanyol, són transferits a l'estranger.

Aplicació del **valor normal de mercat** a transmissions lucratives i societàries i a les denominades *operacions vinculades* (articles 15 i 16 TRLIS).

## 2.2. Àmbit espacial

L'IS s'aplica en tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims especials per raó del territori (territoris forals del País Basc i Navarra, i les particularitats que tenen les entitats establertes a les Canàries) i del que es disposa en els tractats i convenis internacionals<sup>7</sup>.

En aquest aspecte, són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya.

El **criteri de subjecció a l'IS**<sup>8</sup> és el de la residència efectiva, i les entitats residents queden subjectes a la denominada *renda mundial*, és a dir, a totes les seves rendes sense tenir en compte el lloc on s'obtinguin.

Es consideren *residents en territori espanyol* les entitats que s'hagin constituït d'acord amb les lleis espanyoles, i/o que tinguin el domicili social en territori espanyol, i/o que tinguin la seu d'adreça efectiva en aquest territori, i s'afegeix

### Vegeu també

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

<sup>(7)</sup>Articles 2 i 3 TRLIS.

<sup>(8)</sup>Articles 7 i 8 TRLIS.

una presumpció a favor de l'Administració tributària de residència a Espanya que afecta les entitats situades en un país o territori de nul·la tributació o en un paradís fiscal.

Per la seva banda, l'apartat 2 de l'article 8 TRLIS fixa els criteris per a determinar el domicili fiscal, que d'entrada s'identifica amb el domicili social.

El domicili fiscal dels subjectes passius residents en territori espanyol és el del seu domicili social, sempre que hi estigui efectivament centralitzada la gestió administrativa i l'adreça dels seus negocis. En un altre cas, cal atènyer-se al lloc en el qual es faci aquesta gestió o adreça. I en els supòsits en què no es pugui establir el lloc del domicili fiscal, d'acord amb els criteris anteriors, preval aquell on hi hagi el valor més elevat de l'immobilitzat.

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 al domicili fiscal).

En cada delegació de l'Agència Estatal d'Administració Tributària s'ha de portar un índex d'entitats, en el qual s'inscriuen les que tinguin el domicili fiscal dins del seu àmbit territorial.

### 2.3. Àmbit temporal

La definició del *fet imposable* (obtenció de renda pel subjecte passiu) parla clarament d'un impost periòdic. El **període impositiu**<sup>9</sup> 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, el període impositiu no pot excedir mai els dotze mesos.

<sup>(9)</sup>Articles 26 i 27 TRLIS.

També el segon apartat de l'article 26 TRLIS recull supòsits, que podríem anomenar *atípics*, de finalització **del període impositiu**:

- 1) Quan l'entitat s'extingeixi.
- 2) Quan tingui lloc un canvi de residència de l'entitat resident en territori espanyol a l'estranger.
- 3) Quan es produeixi la transformació de la forma jurídica de l'entitat i això determini la no-subjecció a aquest impost de l'entitat resultant.
- 4) Quan es produeixi la transformació de la forma jurídica de l'entitat i això determini la modificació del seu tipus de gravamen o l'aplicació d'un règim tributari especial.

Com a **supòsit especial de meritació**, cal tenir en compte que quan es tracti de societats que hagin optat per l'aplicació del règim fiscal establert en la Llei 11/2009, per la qual es regulen les societats anònimes cotitzades d'inversió al mercat immobiliari, l'impost s'ha de reportar el dia de l'acord de la junta general d'accionistes de distribució dels beneficis de l'exercici corresponent al període impositiu i, si escau, de les reserves d'exercicis anteriors en els quals es va aplicar el règim fiscal especial. No obstant això, l'article 27 TRLIS matisa que l'impost s'ha de reportar l'últim dia del període impositiu, hi hagi o no hi hagi acord de distribució de beneficis, per les rendes subjectes al tipus general del gravamen, i també quan la societat hagi obtingut pèrdues, no hi hagi benefici repartible o disposi de reserves de forma diferent de la seva distribució.

Estretament relacionades amb les qüestions referents a l'àmbit temporal de l'IS, hi ha les normes sobre imputació temporal d'ingressos i despeses (article 19 TRLIS), ja que depèn d'aquestes normes que ingressos i despeses s'entenguin realitzats en un període impositiu o en un altre.

#### Vegeu també

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

## 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 desenvolupades 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.

En primer lloc, n'estan exemptes els **dividends o les participacions en beneficis d'entitats no residents en territori espanyol**, quan es compleixin els requisits següents:

a) Que el percentatge de participació, directa o indirecta, al capital o en els fons propis de l'entitat no resident sigui, almenys, del 5%.

La participació corresponent s'ha de tenir de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi o, si no, s'ha de mantenir posteriorment durant el temps necessari per a completar aquest termini.

b) Que l'entitat participada hagi estat gravada per **un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga** a aquest impost en l'exercici en què s'hagin obtingut els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa.

Es considera complert aquest requisit quan l'entitat participada és resident en un país amb el qual Espanya tingui subscrit un conveni per a evitar la doble imposició internacional, que li sigui aplicable i que contingui clàusula d'intercanvi d'informació, i en cas no es compleix aquest requisit quan l'entitat participada és resident en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal, excepte que resideixi en un estat membre de la Unió Europea i el subjecte passiu acreditat que la seva constitució i operativa respon a motius econòmics vàlids i que fa activitats empresarials.

c) Que els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa procedeixin de l'execució d'activitats **empresarials a l'estranger**.

Només es considera complert aquest requisit quan almenys el 85% dels ingressos de l'exercici corresponen a rendes que s'han obtingut a l'estranger i que no estan compreses entre les classes de renda a les quals es refereix l'apartat 2 de l'article 107 TRLIS com a susceptibles de ser incloses en la base imposable per aplicació del règim de transparència fiscal internacional. En particular, es consideren obtingudes a l'estranger les rendes procedents de les activitats següents, en determinades condicions:

- 1) Comerç a l'engròs, quan els béns siguin posats a la disposició dels adquirents al país o territori on resideixi l'entitat participada o a qualsevol altre país o territori diferent de l'espanyol, sempre que les operacions s'efectuïn mitjançant l'organització de mitjans personals i materials de què disposi l'entitat participada.
- 2) Serveis, quan siguin utilitzats al país o territori on resideixi l'entitat participada o a qualsevol altre país o territori diferent de l'espanyol, sempre que s'efectuïn mitjançant de l'organització de mitjans personals i materials de què disposi l'entitat participada.
- 3) Creditícies i financeres, quan els préstecs i crèdits siguin atorgats a persones o entitats residents al país o territori on resideixi l'entitat participada o a qualsevol altre país o territori diferent de l'espanyol, sempre que les operacions s'efectuïn mitjançant l'organització de mitjans personals i materials de què disposi l'entitat participada.
- 4) Asseguradores i reasseguradores, quan els riscos assegurats es trobin al país o territori on resideixi l'entitat participada o a qualsevol altre país o territori diferent de l'espanyol, sempre que s'efectuïn mitjançant l'organització de mitjans personals i materials de què disposi l'entitat participada.

També és aplicable l'exempció quan almenys el 85% dels ingressos de l'exercici corresponen al següent:

- 1) Dividends o participacions en beneficis d'altres entitats no residents respecte de les quals el subjecte passiu tingui una participació indirecta que compleixi els requisits de percentatge i antiguitat abans indicats (5% i un any), quan aquests beneficis i entitats compleixin, al seu torn, els requisits que s'acaben d'assenyalar.
- 2) Rendes derivades de la transmissió de la participació en aquestes entitats no residents, quan es compleixin els requisits indicats.

També la normativa indica que **no s'ha d'aplicar l'exempció** per dividends o participacions en beneficis d'entitats no residents en territori espanyol en tres casos:

- a) A les rendes de font estrangera obtingudes per agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees, i per unions temporals d'empreses.
- b) A les rendes de font estrangera procedents d'entitats que desenvolupin la seva activitat a l'estranger amb la finalitat principal de gaudir del règim fiscal d'exempció de què parlem; es presumeix que concorre aquesta circumstància quan la mateixa activitat que desenvolupa la filial a l'estranger, amb relació al mateix mercat, hagi estat desenvolupada amb anterioritat a Espanya per una altra entitat que hagi cessat en aquesta activitat i que hi guardi alguna de les relacions a què es refereix l'article 42 del Codi de comerç, tret que es provi l'existència d'un altre motiu econòmic vàlid.

c) A les rendes de font estrangera que l'entitat integri en la seva base imposable i amb relació a les quals opti per aplicar, si escau, la deducció per doble imposició internacional establerta en els articles 31 i 32 TRLIS.

Pel que fa a la segona exempció, resulta aplicable a determinades **rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent** sempre que la renda de l'establiment permanent procedeixi de l'execució d'activitats empresarials a l'estranger i que aquest establiment permanent hagi estat gravat per un impost de naturalesa idèntica o anàloga a aquest impost i no es trobi situat en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal, en els termes indicats en l'exempció anterior.

Altres rendes exemptes són **ajudes determinades**<sup>10</sup> de la política comunitària, ajudes públiques que tenen per objecte reparar la destrucció en circumstàncies determinades d'elements patrimonials afectes a l'exercici d'activitats econòmiques, les ajudes a l'abandonament de l'activitat de transport i determinades indemnitzacions públiques.

<sup>(10)</sup>DA 3a. TRLIS.

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

a) Rendes positives o negatives obtingudes per la donació de béns segons el que preveu l'article 14.3 TRLIS.

b) Rendes posades de manifest en ocasió de la dació en pagament de béns integrants del patrimoni històric espanyol, amb els requisits de l'article 17.5 TRLIS.

c) Rendes derivades de la transmissió d'inversions afectes a l'obra benèfica-social de les caixes d'estalvi (article 24.3.b TRLIS).

d) Rendes derivades de donacions fetes 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 **subjectiu** marcat i, per aquest motiu, s'estudiaran juntament amb el subjecte passiu, com també ho fa l'article 9 TRLIS.

### 3. Subjecte passiu

Són subjectes passius de l'IS<sup>11</sup> 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.

<sup>(11)</sup>Article 7 TRLIS.

En particular, tenen la consideració de subjectes passius de l'IS:

- Els fons d'inversió
- Les unions temporals d'empreses
- Els fons de capital de 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

L'article 9 TRLIS recull una enumeració d'entitats **totalment exemptes** de l'IS i també, en el si dels règims especials de l'impost, una sèrie d'**entitats parcialment exemptes**<sup>12</sup>, que es beneficien d'exempcions en funció de la naturalesa de la renda obtinguda.

<sup>(12)</sup>Títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge i articles 120 a 122 TRLIS.

Estan **totalment exemptes** de l'impost:

- 1) L'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals.
- 2) Els organismes autònoms de l'Estat i entitats de dret públic de caràcter anàleg de les comunitats autònomes i de les entitats locals.
- 3) El Banc d'Espanya, els fons de garantia de dipòsits i els fons de garantia d'inversions.
- 4) Les entitats públiques encarregades de la gestió de la Seguretat Social.
- 5) L'Institut d'Espanya i les reials acadèmies oficials que hi estan integrades i les institucions de les comunitats autònomes amb llengua oficial pròpia que tinguin finalitats anàlogues a les de la Reial Acadèmia Espanyola.
- 6) Els restants organismes públics esmentats en les disposicions addicionals novena i desena, apartat 1, de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració general de l'Estat, i també les entitats de dret públic de caràcter anàleg de les comunitats autònomes i de les entitats locals.

En segon lloc, estan **parcialment exemptes** de l'impost, en els termes previstos en el règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, les entitats i les institucions sense ànim de lucre a les quals sigui aplicable aquest títol:

- 1) Les fundacions.
- 2) Les associacions declarades d'utilitat pública.
- 3) Les organitzacions no governamentals de desenvolupament a les quals es refereix la Llei 23/1998, de 7 de juliol, de cooperació internacional per al desenvolupament, sempre que tinguin alguna de les formes jurídiques a què es refereixen els paràgrafs anteriors.



- 4) Les delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions.
- 5) Les federacions esportives espanyoles, les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic que hi estiguin integrades, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol.
- 6) Les federacions i les associacions de les entitats sense finalitats lucratives a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

Totes aquestes entitats, perquè es pugui aplicar l'exempció parcial en l'IS prevista en els termes disposats en la Llei 49/2002, han de complir els **requisits** següents:

- 1) Que persegueixin finalitats d'interès general.
- 2) Que destinin a la realització d'aquestes finalitats almenys el 70% de les rendes i dels ingressos següents:
  - a) Les rendes de les explotacions econòmiques que desenvolupin.
  - b) Les rendes derivades de la transmissió de béns o drets de la seva titularitat.
  - c) Els ingressos que obtinguin per qualsevol altre concepte, deduïdes les despeses fetes per obtenir aquests ingressos.
- 3) Que l'activitat duta a terme no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat estatutària.
- 4) Que els fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els cònjuges o parents fins al quart grau inclusivament de qualsevol d'ells no siguin els destinataris principals de les activitats que duguin a terme les entitats, ni es beneficiïn de condicions especials per a utilitzar-ne els serveis.
- 5) Que els càrrecs de patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern siguin gratuïts, sense perjudici del dret a ser reemborsats de les despeses degudament justificades que l'acompliment de la seva funció els ocasioni, sense que les quantitats percebudes per aquest concepte puguin excedir els límits previstos en la normativa de l'impost sobre la renda de les persones físiques perquè es consideren dietes exceptuades de gravamen.
- 6) Que, en cas de dissolució, el seu patrimoni es destini íntegrament a alguna de les entitats considerades com a entitats beneficiàries del mecenatge o a entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general, i aquesta circumstància estigui expressament prevista en el negoci fundacional o en els estatuts de l'entitat dissolta.
- 7) Que estiguin inscrites en el registre corresponent.
- 8) Que compleixin les obligacions comptables previstes en les normes per les quals es regeixen o, si no n'hi ha, en el Codi de comerç i les disposicions complementàries.
- 9) Que compleixin les obligacions de rendició de comptes que estableixi la seva legislació específica.
- 10) Que elaborin anualment una memòria econòmica en la qual s'especifiquin els ingressos i les despeses de l'exercici, de manera que es puguin identificar per categories i per projectes, i també el percentatge de participació que mantinguin en entitats mercantils.

I finalment també gaudeixen d'exempció **parcial** de l'impost en els termes previstos en el capítol XV del títol VII d'aquesta llei (articles 120 a 122 TRLIS):

- 1) Les entitats i les institucions sense ànim de lucre no incloses en el títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.
- 2) Les unions, les federacions i les confederacions de cooperatives.
- 3) Els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials i els sindicats de treballadors.
- 4) Els fons de promoció d'ocupació constituïts a l'empara de l'article 22 de la Llei 27/1984, de 26 de juliol, sobre reconversió i reindustrialització.
- 5) Les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social que compleixin els requisits establerts per la seva normativa reguladora.

6) L'entitat de dret públic Ports de l'Estat i les autoritats portuàries.

## 4. Base imposable

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

Per a la determinació de 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 a determinar la renda que obtenen.

#### Nota

La base imposable es regula en els articles 10 a 25 TRLIS.

El Codi de comerç (articles 34 a 41) preveu el deure de formular els **comptes anuals** al tancament de l'exercici de l'empresa, que són integrats:

1) Pel **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.

2) Pel **compte de pèrdues i guanys**: recull, també de manera separada, els ingressos i les despeses de l'exercici. La diferència entre ingressos i despeses 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

- a) Import net de la xifra de negoci (fonamentalment per vendes i prestacions de serveis)
  - b) Augment d'existències
  - c) Treballs fets per l'empresa en l'immobilitzat
  - d) Altres ingressos d'explotació (s'hi inclouen les subvencions)
  - e) Ingressos de participació en capital
  - f) Ingressos d'altres valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat
  - g) Altres interessos i ingressos assimilats
  - h) Diferències positives de canvi.
- (Aquests ingressos es recullen i s'expliquen en el grup 7 de comptes.)

Les **despeses** que constitueixen el deure del compte de pèrdues i guanys són:

#### Deure

- a) Reducció d'existències
  - b) Despeses d'aprovisionament
  - c) Despeses de personal
  - d) Amortitzacions
  - e) Provisions
  - f) Altres despeses d'explotació (entre les quals figura el mateix IS)
  - g) Despeses financeres
  - h) Diferències negatives de canvi.
- (Les despeses es recullen en el grup 6 de comptes.)

3) 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 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 interessa, evidentment, que les societats siguin massa prudents en la valoració dels beneficis. Tot això va fer que es creés una situació de **doblet 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 ajustos 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 en què ho exigeix el mateix TRLIS<sup>13</sup>. D'aquesta manera, s'ha complert la ja antiga aspiració de portar **una sola comptabilitat** vàlida tant a efectes mercantils com fiscals.

<sup>(13)</sup>Article 10.3 TRLIS.

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

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

També es poden produir ajustos fiscals com a conseqüència de la primera aplicació d'un nou Pla general comptable, tal com ha succeït amb l'actual aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre. D'acord amb les disposicions transitòries 26a. a 28a. TRLIS, la regla general ha estat, en aquest cas concret, atorgar efectes fiscals als càrrecs i als abonaments a partides de reserves, que tenen la consideració d'ingressos o despeses generats amb motiu dels ajustos de primera aplicació, amb excepció dels càrrecs o dels abonaments a reserves que estiguin relacionats amb despeses o amb ingressos que es van reportar i van integrar en la base imposable en exercicis anteriors. El subjecte passiu pot optar per integrar el saldo net, positiu o negatiu, que hagi resultat d'aquest còmput, per parts iguals en la base imposable corresponent a cadascun dels tres primers períodes impositius que s'iniciïn a partir d'aquesta data (del 2008 al 2010); cal fer un esment específic d'aquest règim transitori en la memòria.

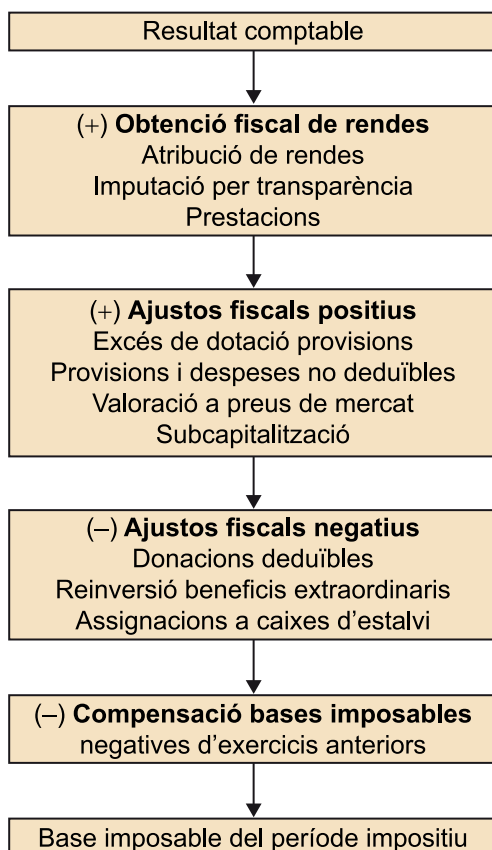
L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dóna lloc als anomenats **ajustos positius i negatius**, segons si implica augmentar o minorar el resultat comptable per a trobar la base imposable. El fonament d'aquestes correccions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

Juntament amb aquestes correccions, cal aplicar les normes 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 és la base imposable del període impositiu.

Hem de posar l'accent 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 representen ni ingrés comptable ni 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 fi, en tot aquest mecanisme de quantificació de la base imposable, el problema rau en el fet que la majoria de les normes comptables (amb l'excepció de la succinta regulació que fan sobre aquest tema el Codi de comerç, l'LSA i l'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 tributària<sup>14</sup>. Amb això, el legislador ha dut a terme una autèntica **deslegalització de la base imposable**.

<sup>(14)</sup>Article 31.3 de la CE.

Tot això es complica, a més, amb la disposició final 3a. de l'RD 1514/2007, de 16 de novembre, 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 desenvolupin el pla i les seves adaptacions sectorials, amb relació a les normes de valoració i les normes d'elaboració dels comptes anuals.

L'ICAC és un organisme autònom adscrit al Ministeri d'Hisenda, amb la qual cosa sembla que es deixa la interpretació de les normes comptables, que tenen una gran transcendència tributària, en 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.** Representa la remissió al resultat comptable de l'article 10.3 TRLIS 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.

El règim de determinació de la base imposable és, doncs, el d'estimació **directa**, encara que en els supòsits de l'article 53 de l'LGT l'Administració pot recórrer al règim d'estimació indirecta<sup>15</sup>. D'altra banda, en el règim d'estimació objectiva<sup>16</sup> la base imposable es pot establir totalment o parcialment mitjançant l'aplicació dels signes, índexs o mòduls als sectors d'activitat que determini el mateix TRLIS.

Aquesta possibilitat es preveu actualment només per a les entitats navilieres en funció del tonatge. El seu règim s'explica en el mòdul 3, dedicat als règims especials de l'IS.

A més, el TRLIS<sup>17</sup> atorga a l'Administració unes **facultats** sorprenents a l'hora de **determinar per si mateixa la base imposable** aplicant les normes comptables, amb uns límits que són, com a mínim, discutibles. Del que es tracta, no obstant això, és de concedir a l'Administració la facultat de comprovar si el subjecte passiu ha actuat dins de la norma mercantil comptable, sense sobrepasar els marges d'interpretació que sovint concedeix al comptable, i l'Administració només hi pot intervenir i corregir la base imposable si s'han superat aquests límits.

#### 4.2. Normes sobre obtenció de rendes

Com 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 als que conté l'IRPF.

D'acord amb aquest règim, les rendes corresponents a les societats civils, tinguin o no personalitat jurídica, herències jacents, comunitats de béns i altres entitats a què es refereix l'article 35.4 LGT, i també les retencions i els ingressos a compte que hagin suportat, s'han d'atribuir als socis, hereus, comuners o partícips, respectivament, d'acord amb el que estableix en la LIRPF, de manera que les entitats en règim d'atribució de rendes no tributen per l'IS, excepte en el cas de les societats agràries de transformació, a les quals no resulta aplicable el règim.

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

<sup>(15)</sup>Article 10.2 TRLIS.

<sup>(16)</sup>Article 10.4 TRLIS.

<sup>(17)</sup>Article 143 TRLIS.

#### Vegeu també

Vegeu el subapartat "Definició del fet imposable" d'aquest mòdul.

1) **Presumpció de retribució de béns i drets**<sup>18</sup>. Es tracta d'una presumpció *iuris tantum* segons la qual les prestacions de béns i drets, inclosos els préstecs duts a terme per societats, sempre són retribuïdes i ho són pel valor normal de mercat. Enfront d'aquesta presumpció es poden utilitzar diversos mitjans de prova, entre els quals destaca la comptabilitat: si la prestació no consta com a retribuïda en la comptabilitat, es destrueix la presumpció.

(18) Article 5 TRLIS.

2) **Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra reportada**<sup>19</sup>. Les quantitats sotmeses a retenció s'integren en la base imposable per l'import íntegrament reportat. La presumpció de retenció permet al 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.

(19) Article 17.3 TRLIS.

En la pràctica, l'únic ingrés sotmès a retenció que tenen les societats són els rendiments de capital mobiliari, per la qual cosa gairebé no es practicarà aquesta presumpció.

Com a excepció, en el cas de retribucions legalment establertes que hagin estat satisfetes pel sector públic, el perceptor només pot deduir les quantitats efectivament retingudes.

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**<sup>20</sup>. 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, i es minora 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.

(20) Article 134 TRLIS.

La mateixa presumpció s'aplica 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 inferior.

En ambdós casos, l'import de la renda conseqüència de les presumpcions s'ha d'imputar al període impositiu més antic d'entre els no prescrits, excepte que el subjecte passiu provi que correspon a un altre o uns altres.



### 4.3. Despeses deduïbles

El TRLIS ja no conté un concepte general de la *despesa deduïble*, de manera que, en principi, cal considerarla com **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<sup>21</sup>

<sup>(21)</sup>Articles 11 TRLIS i 1 a 5 RIS.

Les amortitzacions reflecteixen la pèrdua de valor dels béns de l'immobilitzat material i immaterial per les causes següents:

- a) L'ús
- b) El pas del temps
- c) El progrés tècnic (obsolescència)

Comptablement, s'utilitzen per a anar registrant la pèrdua de valor dels béns amb la finalitat 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 –excloses 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. No entren dins d'aquests criteris i, per tant, no són amortitzables, els terrenys. També es poden amortitzar els elements de l'**immobilitzat immaterial**, els elements patrimonials intangibles constituïts per béns i drets susceptibles de valoració econòmica, adquirits mitjançant contraprestació i que estiguin comptabilitzats així, sempre que siguin susceptibles de depreciació.

Les amortitzacions es practiquen **element a 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 és una despesa deduïble sempre que se'n demostrï l'import. Amb tot, provar l'efectivitat de la depreciació és una qüestió tècnica extremament complexa. La normativa comptable mercantil posa a la 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.

#### La normativa comptable mercantil

La normativa comptable mercantil estableix que les amortitzacions comptables que superin els límits establerts pel TRLIS representen un ajust fiscal positiu per l'excés.

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

- El sistema basat en les **taules o en els coeficients d'amortització**<sup>(22)</sup>. Aquestes taules recullen diversos tipus d'elements i fixen uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot escollir i que pot aplicar sobre el valor amortitzable, amb un límit temporal mesurat en anys, cosa que dóna lloc a la quota d'amortització de l'exercici. Si el bé sotmès a amortització fos una instal·lació lluminosa exterior o un rètol, per posar-ne un cas, en el número 3 de l'agrupació 63 de l'annex del RIS figura per a aquest element material un percentatge màxim d'amortització del 20% i un període màxim d'amortització de 10 anys. Això significa que si el subjecte pot aplicar el percentatge màxim del 20% durant 5 anys, fins a amortitzar completament el bé ( $20\% \times 5 \text{ anys} = 100\%$ ); per contra, si la intenció del subjecte és esgotar el període màxim d'amortització fiscal, això és, 10 anys, haurà d'aplicar el percentatge del 10% (aquest percentatge es converteix *de facto* en el percentatge mínim).

(22) Article 11.1.a TRLIS i article 2 RIS.

#### Exemple

Una societat anònima té en el seu immobilitzat una màquina per a teixits de lli i mesclades, adquirida 100.000 euros, que s'amortitza comptablement segons el mètode d'amortització lineal al 15%. Les taules d'amortització fiscal estableixen, per a aquest tipus de maquinària, un coeficient màxim del 12% i un període màxim de 18 anys (número 4 del grup 435 de l'annex del RIS).

Haurem de comparar l'amortització comptable amb el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal establerts en les taules oficials previstes en l'annex del RIS. De manera que les amortitzacions comptables que superin els límits establerts en la normativa fiscal representen un ajust 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 taules del RIS: 12% de 100.000 euros = 12.000 euros.

Aplicant aquest coeficient màxim, fiscalment la màquina estarà totalment 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'hauria d'haver aplicat un percentatge del 5,55%).

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

$$15.000 - 12.000 = 3.000 \text{ euros}$$

### Exemple

L'edifici on desenvolupa la seva activitat la mateixa societat anònima de l'exemple anterior té un valor de 900.000 euros, dels quals el 20% correspon al sòl. Durant l'any  $x + 2$ , l'empresa ha dotat una amortització comptable de 20.000 euros. Les taules d'amortització fiscal estableixen, per a aquest tipus de maquinària, un coeficient màxim del 3% i un període màxim de 68 anys (elements comuns de l'annex del 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, en no experimentar depreciació, no és susceptible d'amortització (article 1 RIS).

Valor de la construcció: 900.000 euros – (20% de 900.000 euros) = 720.000 euros.

Amortització fiscal deduïble: 720.000 × 3% = 21.600 euros.

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

Amortització comptable segons el supòsit: 20.000 euros.

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

$$20.000 - 21.600 = -1.600 \text{ euros}$$

- Els mètodes d'**amortització decreixent**<sup>23</sup> que, com el nom indica, permeten que les quotes amortitzables siguin superiors en els primers exercicis i que en decreixi l'import progressivament. Consisteixen en l'aplicació d'un **percentatge constant** o en el mètode dels **nombres dígit**s. Queden fora d'aquests mètodes, segons el TRLIS, els edificis, el mobiliari i els estris.

<sup>(23)</sup>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 percentatge constant. El coeficient màxim establert en les taules del RIS és del 25% i el període màxim de 8 anys (número 3 del grup 451). L'empresa ha decidit amortitzar en un termini de 5 anys.

L'amortització comptable per a la furgoneta també es porta a cap mitjançant el sistema d'amortització decreixent, però en aquest cas per mitjà del mètode de suma de dígit, i ha ascendit a 8.000 euros. El coeficient màxim establert en 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 l'amortització és de 9 anys.

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

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

1) Entre el màxim de 8 anys (que resultaria aplicant 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 en un termini de 5 anys.

2) El coeficient d'amortització lineal que correspon a aquest període d'amortització és del 20% (5 anys × 20% = 100%).

3) Aquest coeficient s'ha de multiplicar pel coeficient de ponderació que correspongui dels previstos en 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% × 2 = 40%.

4) Finalment, aquest percentatge d'amortització s'ha d'aplicar cada any i d'una manera constant, però únicament sobre el valor pendent d'amortització en cada exercici. En el primer exercici, l'amortització fiscal és:  $6.000 \text{ euros} \times 40\% = 2.400 \text{ euros}$ .

5) Com que han coincidit, doncs, en aquest primer any l'amortització fiscal i la comptable (en ambdós casos 2.400 euros), no escau practicar cap ajust 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 ajust fiscal.

Amortització de l'ambulància: en no estar comptabilitzada, no és deduïble fiscalment en cap cas (articles 10 i 11 TRLIS). Com que no consta ni com a deducció comptable ni com a deducció fiscal, també hi ha una altra vegada coincidència, per la qual cosa novament no escau cap ajust fiscal.

Així mateix, el TRLIS també considera efectiva l'amortització si el contribuïent presenta a l'Administració un **pla especial d'amortització**<sup>24</sup> amb criteris diferents dels anteriors i aquesta l'accepta.

<sup>(24)</sup>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 supòsits en els quals el TRLIS concedeix el benefici fiscal de **llibertat d'amortització**. Els casos en els quals es permet la **llibertat d'amortització** són:

- Societats anònimes i limitades laborals (article 11.2.a TRLIS).
- Actius miners (article 97 TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i immaterial, exclosos els edificis destinats a activitats d'R+D (article 11.2.c TRLIS).
- Les despeses d'R+D activades com a immobilitzat material (article 11.2.d TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i immaterial d'explotacions associatives prioritàries (article 11.2.e TRLIS).
- Les empreses de dimensió reduïda pel que fa a elements nous de l'immobilitzat material si es produeix un increment de la plantilla mitjana de l'empresa (article 109 TRLIS) i pel que fa a inversions de poc valor (article 110 TRLIS).

- Les inversions en elements nous de l'immobilitzat material i les inversions immobiliàries afectes a activitats econòmiques que hagin estat posades a la disposició del subjecte passiu entre els anys 2011 a 2015 (DA 11a. TRLIS).

### Exemple

Una societat anònima té una màquina per al treball del cartró adquirida l'any  $x$  per 200.000 euros i afectada a un programa d'R+D, que gaudeix, per aquest motiu, de 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 manera accelerada en 2 anys ( $x$  i  $x + 1$ ). Quins ajustos 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 decidits per l'empresa), 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 fiscalment en 2 anys, això és, 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, a la declaració corresponent al període impositiu de  $x + 1$  s'ha de fer un ajust fiscal negatiu per la diferència:  $20.000 - 100.000 = -80.000$  euros.

L'any  $x + 2$ , en canvi, 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 0 euros. Al contrari que l'any  $x + 1$ , ara hi ha més despesa comptable que fiscal, i s'ha de fer un ajust fiscal positiu per la diferència:  $20.000 - 0 = 20.000$  euros.

Podem comprovar, en definitiva, 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 ajustos fiscals positius de 20.000 euros. D'aquesta manera, al final dels 10 exercicis, en total es produiran ajustos fiscals positius per un valor de 160.000 euros, que és el resultat de la diferència entre la quantitat que es va deduir fiscalment els dos primers exercicis (100.000 euros en  $x$  i 100.000 euros en  $x + 1$ ) 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 immaterial.

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 immaterial de les empreses de dimensió reduïda (article 111 TRLIS).

## 2) Règim d'arrendament financer (lísing)

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, respecte a l'arrendament financer, dos sistemes d'amortització dels béns adquirits:

a) Com a **regla general**<sup>25</sup>, l'entitat cessionària pot amortitzar els béns adquirits segons les regles generals, a més d'haver deduït els interessos que va comportar l'arrendament.

<sup>(25)</sup>Article 11.3 TRLIS.

b) El **règim especial**<sup>26</sup>, 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 el doble que el general.

<sup>(26)</sup>Article 115 TRLIS.

### Exemple

Una societat ha adquirit en règim de lísing 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 retornen 25.000 euros, als quals s'han de sumar 2.000 euros en concepte d'interessos. Aquesta operació compleix els requisits de la DA 7a. 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 ajust fiscal extracomptable, és aplicable 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 arrendadora (2.000 euros) té la consideració de despesa fiscalment deduïble. Per tant, en aquest aspecte coincideixen la comptabilitat i la fiscalitat i no es produeix cap ajust fiscal.

L'apartat 6, per la seva banda, estipula que també té la consideració de despesa fiscalment deduïble la part de la quota d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost, 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, és 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 que s'ha de retornar corresponent a la recuperació del cost. Hem de comprovar, llavors, que aquesta última xifra no excedeixi el límit assenyalat en l'apartat 6 de l'article 115 TRLIS:  $50.000 \text{ euros (cost del bé)} \times 25\% \text{ (coeficient d'amortització lineal)} \times 2 \text{ (el doble)} = 25.000 \text{ euros}$ . Les dues xifres coincideixen, per la qual cosa la quantitat pagada per la recuperació del cost és fiscalment deduïble completament.

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

### 3) Correccions de valor i provisions

Les correccions de valor i les provisions recullen depreciacions reversibles (causades per motius diferents dels que comporten amortització) i riscos previsibles de despeses en el futur. Es reflecteixen en l'actiu del balanç amb 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 **pèrdues per correccions de valor per depreciació** de l'immobilitzat material i immaterial d'existències (de mercaderies, matèries primeres, productes en curs, etc.), financeres (valors a curt termini) i **provisions per riscos i despeses** previsibles, però indeterminats (en la quantia o en la data de la despesa), com són, 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) Pèrdues que reflecteixen correccions de valor.** El TRLIS<sup>27</sup> només recull especialitats respecte a unes quantes previsions, de la qual cosa hem de deduir que altres pèrdues són, en qualsevol cas, deduïbles com a despeses sempre que s'ajustin a les normes comptables.

<sup>(27)</sup>Article 12 TRLIS i articles. 6 a 9 RIS.

Les pèrdues que reflecteixen **correccions de valor** que recull el TRLIS són:

- Pèrdues per depreciació de fons editorials, fonogràfics i audiovisuals, de depreciació especialment ràpida.
- Pèrdues per insolvències de clients i altres deutors. S'ha de tenir en compte el règim transitori recollit en la DT desena TRLIS.
- Pèrdues per depreciació de valors de renda fixa no admesos a cotització en mercats secundaris oficials.
- Pèrdues 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 seu valor teòric comptable, que no sigui imputable als béns i drets de l'entitat no resident, amb els límits previstos en 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 límits determinats.

Considerant que es tracta de depreciacions reversibles<sup>28</sup>, la recuperació del valor d'un element s'ha d'imputar com a ingrés en el període positiu en què es produeixi la recuperació.

<sup>(28)</sup>Article 19.6 TRLIS.

### **Exemple**

Una societat anònima té en l'exercici de l'any  $x$  uns clients amb deutes impagats. El primer, amb un deute de 10.000 euros, havia de pagar el 12 d'octubre de  $x$ ; 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 en el mateix any, la societat anònima li ha reclamat judicialment el pagament del deute. Tots aquests deutes vençuts i no pagats constitueixen comptablement una despesa deduïble.**

L'article 12.2 TRLIS disposa que són deduïbles fiscalment les dotacions per a la cobertura de riscos derivats de les possibles insolvències dels deutors, quan en el moment de la meritació de l'impost concorri alguna de les circumstàncies següents:

- Que hagin transcorregut sis 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 delictes d'alçament de béns.
- Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte de litigi judicial o procediment arbitral.

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  $x$  han transcorregut menys de sis mesos.
- En el cas del deute de 4.500 euros, entre el febrer i el 31 de desembre de l'any  $x$  han transcorregut més de sis mesos.
- En el cas del deute de 2.000 euros, no sabem si han transcorregut sis mesos (l'enunciat només diu que ha vençut "en el mateix any", sense concretar res més), però en qual-sevol cas ha estat reclamat judicialment.

No s'informa que cap dels dos primers deutors no 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 solament té la consideració de despesa fiscalment deduïble el deute de 4.500 euros, vençut fa més de sis 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 escaient fer un ajust fiscal positiu per la diferència entre els deutes comptablement imputats (tots 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, haurem de fer un ajust fiscal positiu extracomptable de 10.000 euros.

**La mateixa societat anònima té 3.000 obligacions d'una altra societat que cotitza en borsa, de les quals 1.000 van ser adquirides per 10.000 euros, amb un valor de cotització el 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, amb un valor de cotització el 31 de desembre de l'any  $x$  d'11.000 euros (diferència negativa de 4.000 euros), i les últimes 1.000 accions es van adquirir per 20.000 euros, amb un valor de cotització el 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 ingrés, d'acord amb el principi comptable de prudència valorativa.**

En aquest cas, és aplicable l'article 12.4 TRLIS, segons el qual són deduïbles les dotacions per depreciació de valors de renda fixa admesos a cotització en mercats secundaris organitzats, amb el límit de la depreciació global patida en el període impositiu pel conjunt dels valors de renda fixa, que tingui el subjecte passiu i que estiguin admesos a cotització en aquests mercats.

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 la regla anterior, el límit de les dotacions és la suma de les diferències, això és, la depreciació global:  $2.000 - 4.000 + 1.000 = -1.000$  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, escau fer un ajust fiscal per la diferència entre la depreciació comptablement imputada (-4.000 euros) i el límit fiscalment deduïble (-1.000 euros). L'ajust fiscal positiu és, per tant, de 3.000 euros.



**b) Provisions per a riscos i despeses.** El TRLIS<sup>29</sup> 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 a llarg termini al personal, els costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que se n'espera rebre, les despeses derivades de reestructuracions (tret que es tracti d'obligacions legals o contractuals), 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 empleats.

<sup>(29)</sup>Article 13 TRLIS i articles 10 a 14 RIS.

Les provisions per a riscos i despeses admeses fiscalment són:

- Dotacions per a cobertura de reparacions mediambientals, segons el pla aprovat per l'Administració<sup>30</sup>.
- Dotacions per a cobertura de 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.

<sup>(30)</sup>Articles 10 a 13 RIS.

#### 4) Plans i fons de pensions<sup>31</sup>

<sup>(31)</sup>Articles 13.1.b i 14.1.f TRLIS.

Són deduïbles les contribucions promotores 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 partícips 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, caldrà fer dos ajustos fiscals. Un de positiu, en cada període impositiu en el qual 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, que administra i gestiona la mateixa societat.**

En aquest supòsit, escau un ajust 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 són 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 ajust fiscal negatiu de 40.000 euros, ja que no haurà computat cap despesa comptable sobre aquest tema.

## 5) Altres conceptes deduïbles fiscalment<sup>32</sup>

<sup>(32)</sup>Vegeu amb més detall els articles 14.1.e, 14.2, 14.3 i 24 TRLIS.

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:

a) **Algunes donacions**, com les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors i les que conformement als usos i costums s'efectuïn pel que fa al personal de l'empresa, i també les realitzades per a promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i prestació de serveis, i les que estiguin correlacionades amb els ingressos.

### Exemple

**Una societat anònima realitza 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 resulta 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 realitzin conformement als usos i costums de l'empresa pel que fa al personal –article 14.1.e TRLIS. Per tant, no es genera aquí cap ajust fiscal, perquè no hi ha 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, escau fer un ajust 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, a la declaració de l'IS correspon fer un ajust fiscal positiu pel valor del premi (200.000 euros).

També són deduïbles les quantitats satisfetes i el valor comptable dels béns lliurats en concepte de donació quan siguin aplicables a la consecució de les finalitats pròpies de les societats de desenvolupament industrial regional i de les federacions esportives espanyoles, territorials d'àmbit autonòmic i els clubs esportius, amb relació a les quantitats rebudes de les societats anònimes esportives per a la promoció i per al desenvolupament d'activitats esportives no pro-

fessionals, sempre que entre aquestes entitats s'hagi establert un vincle contractual onerós necessari per a la realització de l'objecte i finalitat d'aquestes federacions i clubs esportius.

També tenen la consideració de 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'han d'integrar en 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.

**b) Els interessos produïts per un préstec participatiu per al prestatari** que compleixi els requisits assenyalats en l'apartat 1 de l'article 20 del Reial decret llei 7/1996, de 7 de juny, sobre mesures urgents de caràcter fiscal i de foment i liberalització de l'activitat econòmica.

**c) Les quantitats que destinen les caixes d'estalvi a obres benèfiques socials.**

#### **4.4. Despeses no deduïbles**

A més de les peculiaritats esmentades quant a les despeses deduïbles, el TRLIS<sup>33</sup> estableix una sèrie de partides que en cap cas no tenen caràcter deduïble. En tots els casos, si es tracta de despeses comptabilitzades, com que es preveuen expressament com a despeses fiscalment no deduïbles, escau fer un ajust fiscal positiu. Aquestes despeses són les següents:

<sup>(33)</sup>Article 14 TRLIS.

**a) Les retribucions als fons propis**, dins de les quals cal comprendre els dividends, 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**.

**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 ajust fiscal negatiu (ingrés comptable fiscalment no computable). En canvi, els impostos semblats a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir en la quota (article 31 TRLIS), i integrar-se, per tant, en 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<sup>34</sup>** per falta de pagament de tribut fins al termini reglamentari. Atès que no diu res dels interessos de demora, cal entendre que són deduïbles.

<sup>(34)</sup>Articles 27 i 28 de l'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 supòsit genera un ajust fiscal positiu de 5.000 euros, ja que les multes i sancions no tenen la consideració de despeses fiscalment deduïbles. En canvi, els interessos de demora no provoquen cap ajust fiscal perquè sí que són fiscalment deduïbles i no s'aprecia cap diferència entre la deducció fiscal i la deducció comptable.

e) **Dotacions a provisions o fons interns** per a la cobertura de contingències idèntiques o semblants a les que recull el Text refós de la llei de regulació dels plans i fons de pensions.

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, tret que el subjecte passiu demostrï que la despesa respon a una operació o transacció efectiva.

#### Vegeu també

Fem referència a aquestes dotacions no deduïbles fiscalment en el subapartat "Despeses deduïbles" d'aquest mòdul.

### 4.5. Regles de valoració

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

- 1) Pel cost d'adquisició, si s'adquireixen a tercers.
- 2) Pel cost de producció, quan és la mateixa empresa la que els fabrica.
- 3) Pel que en comptabilitat es coneix com a **valor venal**, si s'han obtingut gratuïtament.

Les regles comptables de valoració són les que en principi accepta el TRLIS<sup>35</sup> i de les quals es parteix per a calcular la renda derivada de les **transmissions patrimonials**, allò 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 l'adquirent) i el valor net comptable.

<sup>(35)</sup>Article 15.1 de la 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**<sup>36</sup> que ha tingut lloc durant el temps en què el bé transmès ha format part del patrimoni de la societat.

<sup>(36)</sup>Article 15.9 TRLIS.

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". Per a 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 15.9.c TRLIS) que depèn de l'estructura financera de la societat durant el temps de tinença del bé. Aquest import encara és superior si el bé es va adquirir amb recursos propis. Si el coeficient de relació de recursos propis pel que fa als recursos totals de la societat és superior a 0,4, l'import de la depreciació es dedueix íntegrament.

#### La reducció

La reducció, en el supòsit de la depreciació monetària, solament opera si s'obtenen rendes positives, així que sempre dóna lloc a **ajustos fiscals negatius**.

#### Exemple

Com a conseqüència de la transmissió d'un element de l'immobilitzat, de la venda resulta un benefici comptable de 20.000 euros. No obstant això, en l'àmbit fiscal, per aplicació dels coeficients previstos en l'article 15.9 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 ingrés: 20.000 euros.

Benefici o ingrés fiscal en aplicació dels coeficients de l'article 15.9 TRLIS: 15.000 euros.

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

En segon lloc, hi ha supòsits en els quals la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al **valor normal de mercat**<sup>37</sup> per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial. Són els casos en els quals no hi ha una contraprestació monetària i tampoc un valor monetari de transmissió i, en lloc d'aquest, el TRLIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, tant per a calcular la renda, com a efectes futurs de l'impost respecte als elements patrimonials afectats.

<sup>(37)</sup>Números 2 a 9 de l'article 15 TRLIS.

Quant als supòsits 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 o bé d'aportacions dels socis a la societat (que no són renda per a aquesta, sinó el substrat a partir de com obté la renda), o bé de devolucions d'aquestes aportacions o aplicacions de renda per part de la societat.

D'altra banda, quan 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 societat i els seus socis, cosa que s'aconseguiria en els casos

en els quals el valor dels béns superés el nominal de l'operació de què es tracti. Per això, 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 recollides en l'IS són:

- 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, la societat transmissora ha d'integrar en 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 haurà d'integrar en la seva base imposable:

- En els casos de dissolució, reducció de capital i repartiment de la prima d'emissió: 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: 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 que aquestes operacions de reestructuració empresarial gaudeixen d'un règim especial previst en els articles 83 a 96 TRLIS.
- En els casos de distribució de beneficis: 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 donant, excepte els 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 feta li comporta obtenció de renda (diferència entre el valor normal de mercat de l'element donat i el seu valor comptable), menys

#### Vegeu també

Pel que fa a l'existència de certes donacions deduïbles, podeu consultar el subapartat "Despeses deduïbles" d'aquest mòdul.

els casos en els quals la donació sigui deduïble. En qualsevol cas, les subvencions no es consideren a aquest efecte adquisicions lucratives i segueixen els criteris comptables.

No cal 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 ambdues societats han de recórrer al valor nominal de mercat dels béns permutats per establir si hi ha hagut 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, inclòs 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 haurà d'integrar fiscalment íntegrament 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 escau efectuar un ajust fiscal positiu per la diferència: 247.000 euros (250.000 – 3.000).

En el segon exercici, escau efectuar un ajust fiscal negatiu de 3.000 euros, ja que ja no hi ha cap ingrés fiscal i sí, en canvi, un ingrés comptable per aquesta quantitat.

**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 transmissent, i ha de practicar un ajust 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).

Hem de tenir en compte, a més, que la donació efectuada és despesa deduïble comptablement (60.000 euros), però que per contra l'article 14 LIS no admet la deduïbilitat fiscal de les donacions. Per això la societat anònima haurà de practicar un segon ajust 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 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 supòsits de permuta les entitats han d'integrar en la seva base imposable la diferència entre el valor normal de mercat dels elements adquirits i el valor comptable dels 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 solament de 80.000 euros. Així, doncs, la diferència (220.000 euros) representa un ajust 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 se'n deriva, el TRLIS també obliga a recórrer a aquest valor 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 negoci. Dins d'aquest àmbit d'operacions distingim:

1) **Operacions vinculades**<sup>38</sup>. Les operacions vinculades tenen tres **trets** que les caracteritzen:

<sup>(38)</sup>Article 16 TRLIS i articles 16 a 29 RIS.

- a) Les duen a terme subjectes especialment relacionats entre ells.
- b) Es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en una situació normal de mercat.
- 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 vertaderes transferències de beneficis. Per aquest motiu, les contraprestacions pactades per les parts sovint també reben el nom de **preus de transferència**.

L'article 16.3 TRLIS enumera els supòsits en els quals, a efectes de l'impost, s'entén que hi ha vinculació. En aquest sentit, intenta recollir totes les possibilitats de domini d'una societat per part d'una altra, o bé per mitjà de vincles personals, de participació al capital o bé per altres vies.

#### **Supòsit d'operació vinculada**

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

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, i també els familiars afins o consanguinis d'aquests últims, fins al tercer grau.
- Dues entitats que, segons l'article 42 del Codi de comerç, tinguin les mateixes característiques per a formar part d'un mateix grup de societats, amb



independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

- Una societat i els socis, consellers o administradors d'una altra societat si en ambdues es dóna 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 ambdues societats pertanyin al mateix grup de societats definit en l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.
- Una societat i una altra de participada per la primera indirectament, com a mínim, en el 25% del capital social.
- 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.

Amb la finalitat 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 també determina l'aplicació d'altres **normes especials**, com la prohibició d'amortització del fons del comerç adquirit a un subjecte vinculat (article 11.4 TRLIS) i la no-deducció de provisions per insolvències 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 hi ha cap mercat comparable, o en les quals no es pot trobar un valor normal de mercat perquè aquest mercat és inexistent.

Per tal d'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:

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

- Si no es pot aplicar cap d'aquests dos mètodes, es recorre finalment als mètodes de distribució de resultats i de marge net.

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 pel que fa a l'altra societat que hi intervé, en el que s'ha denominat **unilateralitat** o **bilateralitat** dels ajustos 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 en l'altra part de l'operació (article 16 RIS).

### Exemple

Una societat anònima rep d'una societat que és sòcia seva 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 aplicable 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  $\times$  10% = 75.000 euros.

Interès de mercat: 750.000 euros  $\times$  5% = 37.500 euros.

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

No obstant això, per tallar d'arrel les possibles discrepàncies entre Administració i contribuents sobre el valor normal de mercat de certa operació i reduir així la conflictivitat davant els tribunals, la Llei 43/1995, de 27 de desembre, va arbitrar una nova solució: la possibilitat que els contribuents sotmetin a l'Administració una **proposta de valoració**<sup>39</sup> de les operacions que efectuaran en el futur. Si l'Administració aprova la proposta, s'aplica el valor pactat com a normal de mercat a les futures operacions vinculades.

<sup>(39)</sup>La documentació exigida i el procediment que cal seguir per a l'aprovació d'aquesta proposta de valoració es recull en els articles 16 a 25 RIS.

**2) Operacions fetes en paradisos fiscals.** El TRLIS<sup>40</sup> 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.

<sup>(40)</sup>Article 17.2 TRLIS.

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

- La no-aplicació de determinats règims especials (article 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 per pèrdues per deterioració o correccions de valor (article 12.3 i 4 TRLIS).
- La pèrdua de deduccions per activitats d'exportació (article 37.2 TRLIS).

**3) Trasllet de residència a l'estranger i cessament 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 està subjecta a l'IS a Espanya, això implica una pèrdua de recaptació per a la Hisenda pública. Per evitar-la, el TRLIS<sup>41</sup> ordena, en una norma bastant deficient, integrar en 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, tot i estar afectes a un establiment permanent a Espanya, són transferits a l'estranger.

<sup>(41)</sup>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 donar-los el valor normal de mercat pot provocar fenòmens de doble imposició si aquesta transmet els béns alhora. Per evitar-ho, el TRLIS<sup>42</sup> estableix regles sobre el moment en què s'ha d'imputar en la base imposable la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de mercat del bé.

<sup>(42)</sup>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 què 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 previstes en l'article 15.2 TRLIS.

5) **Actualització o revaloració de balanços.** En principi, el TRLIS<sup>43</sup> prohibeix integrar en 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 s'apropi més al seu valor real al mercat.

<sup>(43)</sup>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**".

S'ha dit que el fonament que permet revaloracions comptables sense gravar les plusvàlues és evitar gravar rendes fictícies, ja que les revaloracions s'han permès en temps d'alta inflació, en què 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 revaloracions dels elements de l'immobilitzat sense conseqüències fiscals.

#### **Actualització de balanços**

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 fiscalment, especialment per a calcular les amortitzacions i la renda derivada de la transmissió dels béns.

Per exemple, la revaloració autoritzada per l'RD llei 7/1996, de 7 de juny, sobre mesures urgents de caràcter fiscal i de foment i liberalització de l'activitat econòmica. Cal esmentar que aquest decret llei creava un tribut *ex novo*, cosa que és radicalment contrària a la jurisprudència del Tribunal Constitucional (aquest decret llei el va validar en aquest punt la DA 10a. 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).

#### **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 implica conseqüències fiscals notables, perquè mentre que 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 queden exempts de gravamen, l'atractiu de l'operació augmenta.

Per tal d'evitar pèrdues de recaptació, el TRLIS<sup>44</sup> 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 dividendes i, per tant, no són deduïbles per a l'entitat pagadora ni per al subjecte perceptor.

<sup>(44)</sup>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**<sup>45</sup>, excepte en el cas que es tracti d'operacions efectuades amb persones o entitats residents en paradisos fiscals o dutes a terme per persones o entitats residents en paradisos fiscals.

<sup>(45)</sup>Aquesta proposta es vehicula amb el procediment previst en els articles 17 a 29 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 que no s'apliqui la norma en l'àmbit comunitari. En aquest sentit, l'article 20.4 TRLIS considera **inaplicables** les regles de subcapitalització quan l'entitat vinculada sigui **resident en un estat membre de la Unió Europea**, tret que resideixi en un paradís fiscal, atenent la Sentència del TJCE, de 12 de desembre de 2002, corresponent a l'assumpte C-324/00 (Lankhors-Hohorst GmbH contra 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 d'1 d'abril de l'any x. La societat anònima espanyola, per la seva banda, 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 trobar la quantitat mitjana d'endeutament de la societat anònima espanyola (article 20.2 TRLIS), en proporció als mesos de l'any x (de l'1 d'abril al 31 de desembre):  $(300.000 \times 9)/12 = 225.000$  euros. D'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 el capital fiscal (fons propis) de la societat anònima espanyola, segons l'enunciat, és de 50.000 euros, 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) tenen la consideració de dividend, no deduïble fiscalment, però sí comptablement:  $25.000 \times 5\% = 1.250$  euros.

En definitiva, escau aplicar-hi un ajust 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 explotació de patents, dibuixos o models, plànols, fórmules o procediments secrets, de drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques, s'integren en la base imposable només en un 50% del seu import, sempre que compleixin els requisits previstos en l'article 23 TRLIS.

#### 4.8. Imputació temporal

Atès que l'IS és un impost periòdic, té una importància singular 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'han comptabilitzat en un període diferent del de la meritació, caldrà portar-lo a l'exercici corresponent i, per tant, regularitzar tots els exercicis afectats per imputacions indegudes. Això no és procedent si de la imputació diferent no es deriva una tributació inferior.

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

1) El TRLIS ofereix la possibilitat de **presentar a l'aprovació de l'Administració criteris diferents**<sup>46</sup>, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa.

<sup>(46)</sup>Articles 19.2 TRLIS i 31 i 32 RIS.

2) Si es tracta d'**operacions a termini o amb preu ajornat**<sup>47</sup>, 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.

<sup>(47)</sup>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 en cadascun 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 ajust fiscal negatiu per la diferència de 40.000 euros (80.000 – 40.000), ja que hi ha més ingrés comptable que fiscal.

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

## Exemple

Una societat ven l'any  $x$  una maquinària, comptabilitzada per un import d'1.000.000 d'euros. El cost de producció d'aquesta maquinària va ascendir a 600.000 euros. El preu de venda es percep de la manera següent: 200.000 euros al comptat, 500.000 euros a un any i 300.000 euros a dos anys.

L'article 19.4 TRLIS estableix que, en el cas d'operacions a termini o amb preu ajornat, les rendes s'entenen obtingudes proporcionalment a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents, tret que la societat decideixi aplicar el criteri de la meritació. A aquest efecte, són operacions a termini o amb preu ajornat les vendes i execucions d'obra el preu de les quals es percep, en tot o en part, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment del pagament últim o únic sigui superior a un any.

Així, doncs:

- Preu de venda: 1.000.000 euros.
- Cost de producció: 600.000 euros.
- Renda de l'operació: 400.000 euros.

Comptablement, en l'exercici  $x$  l'empresa fa una venda que li genera un benefici comptable de 400.000 euros. No obstant això, fiscalment el pot imputar a exercicis posteriors en proporció als cobraments.

De manera que la imputació temporal queda de la manera següent:

### Any $x$

Benefici, renda o resultat comptable: 400.000 euros. Resultat imputable a l'any  $x$ : 80.000 euros.

Resultat imputable a l'any  $x$ : 80.000 euros.

Ajust negatiu: 320.000 euros.

### Any $x + 1$

Benefici comptable: 0 euros.

Resultat imputable a l'any  $x + 1$ : 200.000 euros.

Ajust negatiu: 320.000 euros.

### Any $x + 2$

Benefici comptable: 0 euros.

Resultat imputable a l'any  $x + 2$ : 120.000 euros.

Ajust positiu: 120.000 euros.

3) L'import de les **despeses per provisions i fons interns**<sup>48</sup> amb finalitats anàlogues als plans i fons de pensions s'imputa a resultats quan se satisfan les prestacions.

4) La **reversió del deteriorament i la pèrdua de valor d'elements patrimonials objecte d'una correcció de valor**<sup>49</sup> s'imputen al període impositiu en què s'hagi produït la reversió o la pèrdua.

5) Les **adquisicions lucratives**<sup>50</sup> s'imputen al període impositiu en què es va dur a terme l'operació.

6) Les **rendes presumptes pel descobriment d'elements patrimonials**<sup>51</sup> ocults s'imputen al període impositiu no prescrit més antic, tret que es provi que corresponen a un altre període.

<sup>(48)</sup>Article 19.5 TRLIS.

### Vegeu també

Per tal d'aprofundir en les despeses per provisions i fons interns, podeu veure el subpartat "Despeses deduïbles" d'aquest mòdul.

<sup>(49)</sup>Article 19.6 TRLIS.

<sup>(50)</sup>Articles 15.3 i 19.8 TRLIS.

<sup>(51)</sup>Article 134.5 TRLIS.

## 4.9. Compensació de bases imposables negatives

Una vegada efectuades totes les operacions pertinents, obtenim la base imposable. Si aquesta resulta negativa, es pot compensar amb les rendes positives<sup>52</sup> de períodes impositius futurs.

<sup>(52)</sup>Article 25 TRLIS.

Aquesta compensació es **nega** o es **limita** en el cas de l'adquisició d'empreses inactives amb pèrdues duta a terme amb la finalitat d'obtenir-ne els beneficis propis.

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 el qual 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 recull l'article 25.2 TRLIS. D'altra banda, és obligatori acreditar tant la procedència com la quantia de les bases imposables negatives que cal 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  $x - 1$ , en ser ambdues dins del període de 15 anys. En el cas de la base negativa de  $x - 2$ , únicament han passat 2 anys, mentre que per a la base de  $x - 1$  només ha transcorregut 1 any.

Les bases imposable negatives que cal 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 imposable negatives (300.000 euros).



## 5. Tipus de gravamen i quota íntegra

El tipus de gravamen general previst és del 30% i el resultat d'aplicar-lo a la base imposable és la **quota íntegra**<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>Articles 28 i 29 i DA 8a. TRLIS.

<sup>(54)</sup>Els supòsits que apliquen tipus de gravamen específics es contenen en els apartats 2 a 8 de l'article 28 TRLIS.

El TRLIS també preveu una sèrie de **tipus específics** en funció del tipus d'entitat i de l'activitat desenvolupada. Els tipus de gravamen específics són del 25, 20, 10, 1, 0 i 35%<sup>54</sup>. La raó per la qual s'aplica un tipus 0 és sotmetre a control els fons de pensions sense subjectar-los a gravamen.

De manera transitòria, en els períodes impositius iniciats en els anys 2009, 2010 i 2011<sup>55</sup>, les entitats amb un import net de la xifra de negoci, en aquests períodes, sigui **inferior a 5 milions d'euros** i la seva plantilla mitjana sigui **inferior a 25 empleats**, han de tributar conformement a una escala, excepte si d'acord amb el que preveu l'article 28 TRLIS han de tributar a un tipus diferent del general:

<sup>(55)</sup>DA 12a. TRLIS.

- 1) Per la part de base imposable compresa entre 0 i 120.202,41 euros, al tipus del 20%.
- 2) Per la part de base imposable restant, al tipus del 25%.

L'aplicació d'aquesta escala està condicionada al fet que durant els dotze mesos següents a l'inici de cadascun d'aquests períodes impositius, **la plantilla mitjana** de l'entitat no sigui inferior a la unitat i, a més, tampoc no sigui inferior a la plantilla mitjana dels dotze mesos anteriors a l'inici del primer període impositiu que comenci a partir de l'1 de gener de 2009.

Per beneficiar-se d'aquesta escala reduïda, una societat ha de tenir en compte, a més, el següent:

- 1) Els requisits per a l'aplicació de l'escala es computen de manera independent en cadascun d'aquests períodes impositius.
- 2) Per al càlcul de la plantilla mitjana de l'entitat es compten les persones empleades, en els termes que disposi la legislació laboral, tenint en compte la jornada contractada amb relació a la jornada completa.
- 3) Es computa que la plantilla mitjana dels dotze mesos anteriors a l'inici del primer període impositiu que comenci a partir de l'1 de gener de 2009 és zero quan l'entitat s'hagi constituït a partir d'aquesta data.
- 4) A l'efecte de determinar l'import net de la xifra de negoci, es té en consideració el que estableix l'apartat 3 de l'article 108 TRLIS.
- 5) Quan l'entitat sigui de nova creació, o algun dels períodes impositius hagi tingut una durada inferior a l'any, o bé l'activitat s'hagi desenvolupat durant un termini també inferior, l'import net de la xifra de negoci s'eleva a l'any.

6) Quan l'entitat s'hagi constituït els anys 2009, 2010 o 2011 i la plantilla mitjana en els dotze mesos següents a l'inici del primer període impositiu sigui superior a zero i inferior a la unitat, l'escala s'aplica en el període impositiu de constitució de l'entitat a condició que en els dotze mesos posteriors a la conclusió d'aquest període impositiu la plantilla mitjana no sigui inferior a la unitat. Quan s'incompleixi aquesta condició, el subjecte passiu haurà d'ingressar, juntament amb la quota del període impositiu en què tingui lloc l'incompliment, l'import resultant d'aplicar el 5% a la base imposable d'aquest primer període impositiu, a més dels interessos de demora.

7) Quan al subjecte passiu li sigui aplicable la modalitat de pagament fraccionat establerta en l'apartat 3 de l'article 45 TRLIS, l'escala no és aplicable en la quantificació dels pagaments fraccionats.

## 6. Deduccions de la quota

Determinada la quota íntegra<sup>56</sup> per aplicació sobre la base imposable del tipus de gravamen corresponent, aquesta es pot minorar per diversos motius:

<sup>(56)</sup>Articles 30 a 46 TRLIS.

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

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

### 6.1. Deduccions per doble imposició

Podem distingir les classes de doble imposició següents:

#### 1) Doble imposició internacional<sup>57</sup>

<sup>(57)</sup>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**; quan els dos poders en qüestió són de dos estats, se sol denominar **doble imposició internacional**.

#### 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 haurà de pagar l'IS a Espanya, com a resident, per la seva renda mundial (inclosa 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.

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 **inferior** de les quantitats següents:

- 1) L'IS corresponent a Espanya per les rendes percebudes a l'estranger.
- 2) 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 diferents estats, s'agrupa, a l'efecte de la deducció, per països, i, si escau, per establiments permanents.

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

## 2) Doble imposició intersocietària interna

Es produeix quan la mateixa renda queda subjecta dues vegades, però en 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**.

### Exemple de doble imposició intersocietària interna

La societat A, resident a Espanya, distribueix dividendes a favor de la també resident societat B. En aquest cas, la societat A ha de pagar l'IS a Espanya per la seva renda mundial, inclosos els dividendes distribuïts (que, com sabem, no són deduïbles), mentre que la societat B, també resident, ha de pagar el mateix impost, inclosos els dividendes percebuts.

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<sup>58</sup> preveu mecanismes per a pal·liar o eliminar aquesta doble imposició.

<sup>(58)</sup>Article 30 TRLIS.

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%**, amb la qual cosa s'elimina totalment la doble imposició intersocietària.

### Deducció intersocietària

Aquesta deducció no solament 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 se'ls fan arribar per mitjà de l'atribució de la quota de participació que tenien en l'entitat.

Per a aplicar aquesta deducció cal tenir en compte les regles següents:

<sup>(59)</sup>Article 30.2 TRLIS.

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

<sup>(60)</sup>Article 30.4.c TRLIS.

b) La deducció del 100% exigeix un període de permanència mínima de la participació significativa.

c) Aquesta deducció també s'aplica a les distribucions de beneficis que facin entitats determinades<sup>59</sup>. En canvi, no es practica en les distribucions de beneficis que fa el fons de regulació de caràcter públic del mercat hipotecari<sup>60</sup>.

### Exemple

Una societat anònima obté uns dividendes de dues societats residents a Espanya. De la societat A, entitat en la qual la societat anònima participa des de fa 6 anys i de la qual té el 35% del capital, obté 40.000 euros. De la societat B, entitat a 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, quan entre les rendes del subjecte passiu es computin dividendes o participació en beneficis d'altres entitats residents a Espanya, s'ha de deduir el 50% de la quota íntegra que correspongui a la base imposable derivada dels dividendes l'import íntegre d'aquests. No obstant això, en l'apartat 2 del mateix precepte s'afegeix que la reducció és del 100% quan els dividendes procedeixin d'entitats en les quals el percentatge de participació directa o indirecta sigui 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.

#### 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%): 3.000 euros.

La societat anònima, en definitiva, 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**<sup>61</sup>. Això implica que la deducció no s'aplica als dividendes o a les participacions en beneficis que corresponguin a accions o participacions adquirides en els dos mesos anteriors a la data en què s'hagin satisfet quan, després d'aquesta data, en el mateix termini, es produeixi una transmissió de valors homogenis.
- La que impedeix l'aplicació de la deducció en els casos en què el benefici no es va sotmetre a gravamen<sup>62</sup> en la societat que ara el distribueix.

### Lectura recomanada

Podeu veure també les restriccions previstes en la DA primera TRLIS, ja que són casos en els quals no es produeix doble imposició.

<sup>(61)</sup>Article 30.4.d TRLIS.

<sup>(62)</sup>Article 30.4.a i b TRLIS.

En aquest apartat s'inclouen, entre d'altres, les rendes derivades de la reducció del capital o de la distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions. En aquest cas, quan juntament amb aquestes operacions es produeixi la distribució de dividendes o participacions en beneficis, s'hi aplica la deducció.

- La que impedeix practicar la deducció quan la distribució de beneficis no s'integri en la base imposable<sup>63</sup> de la societat perceptora, tret que es provi que un import equivalent al dividend s'hagi integrat en la base imposable a conseqüència d'una transmissió anterior.
- La que impedeix practicar la deducció quan la distribució de beneficis produeixi una depreciació de la participació<sup>64</sup>. Aquesta disposició té excepcions si el propietari anterior de la participació va tributar per un import equivalent a la depreciació.

<sup>(63)</sup>Article 30.4.e TRLIS.

<sup>(64)</sup>Article 30.4.e TRLIS. Les normes especials es recullen 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, quan els dos subjectes gravats per la mateixa renda tenen residència en països diferents. El TRLIS<sup>65</sup> preveu deduccions en la quota en el cas de distribucions de dividendes 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.

<sup>(65)</sup>Article 32 TRLIS.

#### **Exemple de doble imposició intersocietària internacional**

La societat A, resident a la Gran Bretanya, reparteix dividendes i queda subjecta a l'IS al seu estat de residència per tota la renda, mentre que la societat que percep els dividendes (B), resident a Espanya, també queda subjecta a la Gran Bretanya pels dividendes percebuts, en virtut d'un impost anglès sobre la renda de no residents. Es produeix, doncs, una doble imposició intersocietària. Al mateix temps, la societat B queda gravada a Espanya, com a resident, per tota la renda obtinguda, inclosos els dividendes, de manera que a part es produeix una doble imposició jurídica internacional.

La societat resident pot deduir de la quota l'**impost que ha de pagar la societat no resident al seu estat pels beneficis distribuïts**. Per practicar la deducció, la societat resident ha d'incloure en la base imposable aquest impost ja pagat per la societat no resident al 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 requisits que conté, disposada per a evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividendes i plusvàlues de font estrangera.

### Exemple

Una societat anònima percep 50.000 euros en concepte de dividendes procedents de la inversió en una societat situada en un altre país, de la qual té des de fa 2 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 a càrrec dels quals s'han distribuït els dividendes, una xifra de 22.000 euros. Per obligació real, és a dir, pels dividendes 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 aplicable el que estableix l'article 31.1 TRLIS. Aquest precepte disposa que, quan en la base imposable del subjecte passiu s'integrin rendes obtingudes i gravades a l'estranger (en el nostre supòsit, 50.000 euros en concepte de dividendes), es dedueix de la quota íntegra de l'IS del subjecte la inferior 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'ha obtingut en territori espanyol.

A l'efecte del càlcul de la renda, és aplicable el que estableix l'article 31.2 TRLIS, segons el qual l'import de l'impost satisfet a l'estranger (8.000 euros) s'inclou en la renda a l'efecte de l'aplicació de la deducció.

En segon lloc, també és aplicable l'article 32.1 TRLIS. Aquest precepte estableix que quan a la base imposable es computin dividendes o participacions en beneficis pagats per una quantitat no resident (50.000 euros), s'ha de deduir l'impost efectivament pagat per aquesta última respecte dels beneficis a càrrec dels 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 del càlcul de la renda, l'import de l'IS satisfet a l'estranger per la societat no resident (22.000 euros) s'inclou en la renda a l'efecte de l'aplicació de la deducció.

Apliquem aquestes regles al supòsit:

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 establertes en els articles 31 i 32 TRLIS no pot superar aquest límit. D'acord amb l'article 31.1 TRLIS es podrien deduir 8.000 euros pagats per la societat resident a l'estranger, i d'acord amb 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), atès que només es poden deduir de la quota íntegra la inferior de les dues quantitats, és a dir, 24.000 euros.

#### 4) Regles generals aplicables a tots els casos de deducció per doble imposició

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, termini que es redueix a set anys en cas de doble imposició intersocietària interna.

Cal tenir en compte, a més, 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**<sup>66</sup>:

<sup>(66)</sup>Articles 33 i 34 TRLIS.

1) 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 en les seves dependències.

2) 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 recull una sèrie d'activitats que s'incentiven mitjançant **deduccions**<sup>67</sup>:

<sup>(67)</sup>Articles 35 a 44 TRLIS.

a) Activitats de **recerca i desenvolupament i innovació tecnològica**<sup>68</sup>: el 30% (ampliable) i el 15% de les despeses, respectivament.

<sup>(68)</sup>Article 35 TRLIS i article 30 RIS.

b) Activitats de foment de les **tecnologies de la informació i de la comunicació**<sup>69</sup>: el 15% de les inversions.

<sup>(69)</sup>Article 36 TRLIS.

c) Activitats d'**exportació**<sup>70</sup>: el 25% de les inversions i despeses.

<sup>(70)</sup>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**<sup>71</sup>: el 10, el 15 o el 18%.

<sup>(71)</sup>Article 38 TRLIS i DA 10a.5 TRLIS.

e) Activitats destinades a la **protecció del medi ambient**<sup>72</sup>: el 10%, en general, i el 12%, en cas d'inversió en vehicles ecològics.

<sup>(72)</sup>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 ambdós compleixen els requisits generals sobre l'emissió de gasos i partícules contaminants (inversions destinades a la protecció del medi ambient).

D'acord amb els articles 39 TRLIS i 34 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 ambdós casos, suposarem que tant el camió com el microbús compleixen els requisits de valors límit d'emissions que preveu l'article 34 RIS i, per tant, incrementarem la base de deducció 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**<sup>73</sup>, incloses les despeses realitzades amb la finalitat d'habituar els empleats a l'ús de noves tecnologies: 5 o 10%.

(73) Article 40 TRLIS.

g) Activitats de **creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids**<sup>74</sup>: 6.000 euros per treballador i any.

(74) Article 41 TRLIS.

h) Per **reinversió de beneficis extraordinaris**<sup>75</sup>: 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 en la base imposable.

(75) Article 42 i DA 4a. TRLIS i articles 39 i 40 RIS.

i) Activitats de **contribució empresarial a plans de pensions de treball**<sup>76</sup> (inclosos els plans de pensions transfronterers d'àmbit comunitari), a mutualitats de previsió social que actuïn com a instrument de previsió social empresarial, a plans de previsió social empresarial o a aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat: 10%.

(76) Article 43 TRLIS.

Gran part de tot aquest conjunt de deduccions per realització de determinades activitats es **deroga amb diferents efectes temporals entre els anys 2011 i 2014**.

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

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

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

3r. 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 fixació per a 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'article 38 TRLIS).

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

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

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

Totes aquestes deduccions es redueixen anualment, fins que desapareguin completament l'any 2011, de la manera següent (DA 10a. TRLIS):

- Les deduccions dels apartats anteriors 1r., 3r., 4t., 5è. i 6è., es determinen multipliant 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 determinen 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.

2) Amb efectes a partir de l'1 de gener de 2012, se suprimeix la deducció per recerca i desenvolupament i innovació tecnològica de l'article 35 TRLIS. Mentre arriba aquesta data, la deducció es retoca a la baixa (apartat 2n. de la DA 10a. TRLIS), que consisteix en el fet que el crèdit fiscal s'ha de determinar 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.

3) Amb efectes a partir de l'1 de gener de 2014, se suprimeixen els beneficis fiscals següents:

1r. La bonificació del 99% sobre les rendes reinvertides de les activitats exportadores de pel·lícules, llibres, fascicles, etc. de l'article 34.1 TRLIS. Ara bé, mentre **no desapareix la bonificació el 2014**, la bonificació 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 i en edició de llibres (apartats 1r. i 3r. de l'article 38 TRLIS). La deducció des de l'1 de gener de 2007 fins que desaparegui, es calcula amb els mateixos percentatges de l'apartat 1r. anterior.

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

Finalment, com a **norma general aplicable a tota aquesta sèrie de deduccions**<sup>77</sup>, hem de tenir en compte el següent:

<sup>(77)</sup> 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 38.7 TRLIS) o s'haurà de descomptar de la base de deducció el 65% de la subvenció (articles 35.1, 37.3 i 40.1 TRLIS).

### Exemple

Una societat gaudeix d'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 l'execució 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:  $(\text{quota íntegra} - \text{deduccions doble imposició} - \text{bonificacions}) \times 35\% = (27.903,45 - 1.458,33) \times 35\% = 9.255,80$  euros.

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

### 6.3. Deducció dels pagaments a compte

Una vegada practicades les deduccions i les bonificacions que escaiguin, cal deduir de la quota els pagaments ja satisfets a compte de l'IS<sup>78</sup> (**retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats**). Com correspon a la seva naturalesa, l'excés d'aquests imports sobre la quota dona lloc a devolució.

<sup>(78)</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 en 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<sup>79</sup>. La falta 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 es reflecteix també en el Registre Mercantil.

<sup>(79)</sup>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 pel que fa al domicili fiscal. Cal recordar que l'article 8.2 TRLIS determina el domicili fiscal.

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la **declaració** en el lloc i 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<sup>80</sup>. Si la declaració resulta a retornar, l'Administració ho ha de fer d'ofici en 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<sup>81</sup>.

<sup>(80)</sup>Article 45 TRLIS.

<sup>(81)</sup>Article 137.2 TRLIS.

Els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte de la liquidació de l'IS<sup>82</sup> corresponent a l'exercici en curs tres vegades l'any. Els **pagaments fraccionats** s'han de fer 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:

<sup>(82)</sup>Articles 136 a 139 TRLIS i article 55 RIS.

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

2) S'aplica un percentatge sobre la base imposable parcial<sup>83</sup> 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 aquesta segona

<sup>(83)</sup>Article 45.3 TRLIS.

manera de determinar l'import del pagament fraccionat s'ha de fer constar en la declaració censal prèvia i s'ha de mantenir fins que el subjecte passiu hi renunciï, també per mitjà de declaració censal.

Les societats amb període impositiu no coincident amb l'any natural han de presentar els tres pagaments fraccionats a compte d'aquest període. S'estableix expressament per a aquest supòsit que cadascun 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**<sup>84</sup> sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, i també a satisfer **ingressos a compte** quan les rendes s'abonin en espècie i sobre els interessos la freqüència de liquidació dels quals sigui superior a dotze mesos. No obstant això, hi ha una sèrie de supòsits en els quals no cal practicar retenció<sup>85</sup> perquè l'entitat perceptora de les rendes no n'ha d'abonar l'IS. 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.

<sup>(84)</sup>Articles 140 i 141 TRLIS i 58 a 66 RIS.

<sup>(85)</sup>Articles 140.4 TRLIS i 59 RIS.

Les **rendes sotmeses a retenció** són:

- Les derivades de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, de la cessió a tercers de capitals propis i les rendes recollides en l'article 25 de la LIRPF.
- Els premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin o no vinculats a l'oferta, promoció o venda de béns, productes o serveis determinats.
- 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 la seva utilització, tot i que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans, tot i 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 quan comprenguin prestacions de serveis o cessions de béns d'immobles, juntament amb la cessió de béns i drets recollits en l'article 25.4 LIRPF.

Els supòsits més destacats dels que recull l'article 59 RIS sobre els quals **no cal practicar retenció** són:

- 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 les quals es tingui una participació significativa i mantinguda en el temps.
- Les rendes obtingudes pel canvi d'actius en els quals estiguin invertides les provisions de les assegurances de vida en els quals el prenedor 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 aquestes.

El **percentatge de retenció o ingrés a compte** és el següent:

1) Amb caràcter general, el **19%**.

2) Quan es tracti de rendes procedents de l'arrendament o del subarrendament d'immobles urbans situats a Ceuta, Melilla o les seves dependències, obtingudes per entitats domiciliades en aquests territoris o que hi operin mitjançant establiment o sucursal, aquest percentatge s'ha de dividir entre dos.

3) En el cas de rendes procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a la seva utilització, el **24%**.

En tots els casos, reglamentàriament es poden modificar els percentatges de retenció i ingrés a compte que s'acaben d'indicar.

El TRLIS recorda expressament l'**obligació de portar la comptabilitat**<sup>86</sup> que recullen el Codi de comerç i altres normes aplicables als subjectes passius de l'impost, alhora que regula les conseqüències d'incomplir aquesta obligació.

<sup>(86)</sup>Articles 133 a 135 TRLIS.

L'Administració tributària en pot fer la comprovació i la investigació mitjançant l'examen de la comptabilitat, dels llibres, de la correspondència, de la documentació i dels justificants relacionats amb els negocis del subjecte passiu, inclosos els programes de comptabilitat i els arxius i suports magnètics. L'Administració tributària pot, a més, analitzar directament la documentació i els altres elements assenyalats, i pot prendre nota per mitjà dels seus agents de les anotacions comptables que s'estimin necessàries i obtenir una còpia, fins i tot en suports magnètics, de qualsevol de les dades o dels documents als quals s'ha fet referència.

Entre les obligacions previstes en el TRLIS, destaca la que prescriu que els subjectes passius que facin revaloracions comptables<sup>87</sup> l'import de les quals no s'hagi inclòs en la base imposable n'hauran d'esmentar en la memòria l'import, els elements afectats i el període o períodes impositius en què es van practicar.

<sup>(87)</sup>Article 135 TRLIS.

L'incompliment d'aquesta obligació constitueix una infracció tributària greu que se sanciona, per una sola vegada, amb una multa pecuniària proporcional del 5% de l'import de la revaloració, reduïda, si escau, d'acord amb el que disposa l'article 188.3 LGT. El pagament d'aquesta sanció no determina, d'altra banda, que aquest import s'incorpori, fiscalment, al valor de l'element patrimonial objecte de la revaloració.





## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. En l'IS, les amortitzacions són una despesa deduïble...
  - a) sempre que es respectin els criteris comptables.
  - b) solament si l'Administració ho admet expressament.
  - c) si s'apliquen 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) n'estan exempts si es reinverteixen en la societat.
  
3. L'advocat d'una 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 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 quan hagin 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 quan es tracti d'activitats dirigides a familiaritzar els treballadors amb 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 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, tret que les normes comptables diguin el contrari.
  - b) pot no ser aplicat si així ho decideix l'Administració amb un procediment.
  - c) solament és aplicable a petició del contribuent.
  
6. El règim de subcapitalització en l'IS...
  - a) s'aplica quan l'entitat vinculada no resident a Espanya és resident en un estat extracomunitari.
  - b) no s'aplica mai quan l'entitat vinculada no resident a Espanya és resident en un altre estat de la Unió Europea.
  - c) solament s'aplica quan l'entitat vinculada no resident a Espanya és resident en un paradís fiscal.
  
7. En l'IS, les societats d'inversió immobiliària...
  - a) tributen al tipus de gravamen de l'1%, si compleixen uns requisits determinats.
  - b) n'estan exemptes, si compleixen uns requisits determinats.
  - c) gaudeixen d'un règim especial, si compleixen uns requisits determinats.
  
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 de recerca i desenvolupament contractats amb universitats i organismes públics de recerca...

- 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 al tipus de gravamen de l'1%.
- b) tributen al tipus de gravamen del 0%.
- c) tributen al tipus general de gravamen del 30%.

11. En l'IS, n'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) solament les entitats que tenen personalitat jurídica pròpia.
- b) totes les entitats que tenen personalitat jurídica pròpia.
- c) Cap de les dues anteriors respostes no és certa.

13. L'IS es reporta...

- 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 de l'impost.

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

- a) dóna dret a una reducció de 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

16. 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 Quatrepasses, SA, dedicada a activitats immobiliàries, es va donar d'alta en el cens d'entitats de la delegació de l'AEAT de Madrid, però no es va inscriure en el Registre Mercantil corresponent fins al novembre de l'any  $x$ .
- b) La societat Quatrepèls, SA, que es dedica a la fabricació de productes de cosmètica i peruqueria i 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 ingressos corrents, 150.253,03 euros anuals derivats de l'arrendament d'uns terrenys a una societat dedicada a l'emmagatzematge de mobles.

2. Valoreu l'operació següent a efectes de l'IS: la societat Ruïnosa, 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 tal de dur a terme l'expansió del negoci a altres ciutats espanyoles i estrangeres per un valor de 450.754,08 euros.

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

- a) L'empresa Gallcanta, SA, que es dedica a la fabricació i venda d'animals de peluix, patrocina un equip que participa en una carrera 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, Gallcanta, SA, lliura cada any als seus empleats, amb motiu de les festes nadalenes, una cistella de Nadal valorada en 90,15 euros.

c) El novembre de l'any  $x$  la mateixa empresa distribueix un dividend a compte entre els seus vint accionistes per un import total de 120.202,42 euros.

d) Al desembre del mateix any, Gallcanta, SA, abona a deu dels seus treballadors 300,51 euros a cadascun en concepte d'hores extraordinàries treballades per a preparar la campanya de Reis.

e) Per a poder dur a terme unes obres de millora, Gallcanta, 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.

18. Concretu 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 fet en cadascun dels exercicis compresos entre el 2007 i el 2014:

a) L'empresa Manetes, SA, es dedica a la restauració d'obres d'art, i com que no vol perdre la condició d'empresa líder al mercat estatal en aquesta activitat, inverteix anualment 120.202,42 euros en la recerca de noves tècniques de restauració. D'altra banda, la Unió Europea li ha concedit una subvenció de 24.040,48 euros per fomentar les activitats de recerca que desenvolupa l'empresa.

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

c) L'empresa Dàtil Sec, 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 d'altres països mediterranis, i per tal d'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.

19. La quota íntegra de la liquidació de l'IS de la societat Viscalespeculació, 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, adquirida 10 mesos abans de la distribució de beneficis, és del 6%.

Durant l'exercici, aquesta societat ha fet les inversions següents:

- Ha invertit 100.000 euros en activitats de recerca 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 superior a la mitjana de les efectuades 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 feta l'any anterior, a adquirir aquest any 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 fet en cadascun dels exercicis compresos entre l'any 2007 i el 2014.

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

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

16. Amb relació a la consideració de les societats com a subjectes passius de l'IS, cal resoldre el cas com segueix:

La societat Quatrepassos, 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 Quatrepassos, 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  $x$ , atès 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 Quatrepassos, SA, no deixa de ser subjecte passiu de l'IS pel fet de donar-se de baixa de l'activitat, perquè a més pot donar-se 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 TRLIS).

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

18. 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 Gallcanta, 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 cistelles de Nadal als empleats no té la consideració de liberalitat per part de l'empresa Gallcanta, SA; per tant, d'acord amb 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 dividends no és deduïble com a despesa per a determinar la base imposable de l'IS a causa que són quantitats que retribueixen el capital propi i constitueixen distribucions de beneficis.

Així mateix, tampoc no són deduïbles com a despeses per a l'establiment de 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 l'article 10 TRLIS. En conseqüència, les quantitats pagades als treballadors en concepte d'hores extraordinàries són deduïbles per a Gallcanta, 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 Gallcanta, 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.

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

a) Els ingressos 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 el cas d'haver rebut alguna subvenció per la realització d'aquestes activitats, cal minorar les despeses efectuades 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'article 35 TRLIS. Mentre arriba aquesta data, la deducció es retoca a la baixa (apartat 2 de la DA 10a. del TRIS) que consisteix en el fet que el crèdit fiscal s'ha de determinar 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 Manetes, 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. 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 l'article 41 TRLIS, la societat Manetes, 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.

b) 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 Dàtil Sec, SA, amb domicili fiscal a Ceuta, que opera efectivament i materialment en aquella 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 Dàtil Sec, SA, pot deduir el 5% de totes les despeses efectuades per la realització del curs d'ofimàtica per als empleats de les seves oficines. És a dir, pot deduir per aquest concepte:

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

Aquesta deducció es redueix anualment fins a aconseguir 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.

20. 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, com que ha obtingut dividendes d'una altra entitat resident a Espanya, és aplicable la deducció per a evitar la doble imposició interna que regula l'article 3r. TRIS. En el nostre cas, la deducció és del 50% de la quota íntegra que correspon a la base imposable derivada d'aquests dividendes, atès que no es compleix el requisit de l'article 30.2 TRIS de manteniment del percentatge de participació en l'entitat superior al 5% durant més d'un any i de manera ininterrompuda (segons es diu en el supòsit, només han transcorregut 10 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 35 a 44 TRIS).

a) Activitats de recerca i desenvolupament –article 35.1.c.1r. TRLIS–:  $100.000 \times 30\% = 30.000$  euros.

Aquesta deducció es redueix anualment fins que desaparegui completament el 2012, de la manera següent (apartat 2n. 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 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:  $10.000 \times (15 \times 0,8)\% = 1.200$  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 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:  $2.000 \times 12\% = 240$  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 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 als vehicles de transport de l'empresa –article 38.4 TRLIS–:  $300.000 \times 10\% = 30.000$  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:  $300.000 \times (10 \times 0,8)\% = 24.000$  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 superior a 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 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:  $20.000 \times (5 \times 0,8)\% = 800$  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, feta l'any anterior, a adquirir aquest any 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 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:  $500.000 \times (10 \times 0,8)\% = 40.000$  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 –article 45 TRLIS–: 200.000 euros.

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

- Any 2007:  $600.000$  (quota íntegra) –  $15.000$  (deducció per doble imposició interna) –  $118.240$  (deduccions per a 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 a 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 a 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 a 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 a incentivar la realització de determinades activitats) – 200.000 (pagaments fraccionats) = 361.000 euros.



## Glossari

**activitats de recerca 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 a punt de la recerca en un pla per a introduir productes, processos o sistemes nous o substancialment millorats.

sigla **R+D**

**AEAT** *f* 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** *f* Constitució espanyola.

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

**DA** *f* Disposició addicional.

**DT** *f* Disposició transitòria.

**elements patrimonials afectes** *m pl* Béns immobles en què es desenvolupa l'activitat del contribuent, o béns destinats 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** *m* Impost sobre béns immobles.

**immobilitzat** *m* Part del patrimoni que engloba tots els elements destinats a servir de manera duradora 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 immaterial** *m* Part de l'immobilitzat de naturalesa intangible –com poden ser 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 perquè és tangible (qualitat que exclou els drets i les relacions de fet de contingut econòmic).

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

**IS** *m* Impost sobre societats.

**LGT** *f* Llei general tributària.

**LIRPF** *f* Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

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

**LSA** *f* Llei de societats anònimes.

**LSRL** *f* 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 comporta una vertadera translació de beneficis. Aquestes contraprestacions també reben el nom de *preus de transferència*.

**PGC** *m* Pla general comptable.

**plusvàlua** *f* Augment de valor d'un bé per causes que li són extrínseques.

**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 reuneixen les condicions de ser probables o segurs i, a més, indeterminats pel que fa a la data en què tindran lloc.

**R+D** *f* Vegeu **activitats de recerca i desenvolupament**.

**RD** *m* Reial decret.

**RDLeg** *m* 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 comporti una despesa real per a qui la concedeix.

**rendiment íntegre d'activitat econòmica** *m* Rendiment que, procedint del treball personal i del capital (conjuntament o només d'un d'aquests factors), representa 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 d'intervenir en la producció o la distribució de béns o serveis.

**rendiment íntegre del capital** *m* Conjunt de les utilitats o les contraprestacions, amb independència de la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que vinguin 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 desenvolupi.

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

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

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

## Bibliografia

### 1. 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 autores** (1982). *Impuesto sobre Sociedades. XXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

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

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

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

**Diversos autores** (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.

**Lozano Serrano, C.** (2009). *Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Tecnos.

**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.** (2004). *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos (Volúmenes I y II)* (4a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

**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.** (2011). "Incidencia en el impuesto sobre sociedades de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas y la reforma del Plan General de Contabilidad". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 336). Centros de Estudios Financieros.

### 2. Base imposable i resultat comptable

**Baena Salamanca, J. F.** (2009). "Las operaciones vinculadas y el ajuste secundario en el Impuesto sobre Sociedades". *Carta Tributaria* (núm. 1).

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

**Bokobo Moiche, S.; Pascual González, M. M.** (2010). "La aproximación sobre legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la Base Consolidada Común (parte 1a.)". *Crónica Tributaria* (núm. 134).

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

**Calvo Vérguez, J.** (2009). "La valoración de las operaciones vinculadas: una aproximación de carácter práctico a la luz de las últimas reformas operadas en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista de Información Fiscal* (núm. 93).

**Calvo Vérguez, J.** (2010). "El tratamiento fiscal de las provisiones en el Impuesto sobre Sociedades a la luz de la reciente reforma contable". *Quincena Fiscal* (núm. 8).

**Carbajo Vasco, D.** (2009). "Las reformas del Impuesto sobre Sociedades derivadas del nuevo modelo contable". *Partida Doble* (núm. 207).

**Cordero González, E. M.** (2011). "La inflación del artículo 195 de la LGT por determinar impropcedente bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

**Cordón Ezquerro, T.; Gutiérrez Lousa, M.** (2008). "Cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: la subcapitalització". A: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González (coords.) (2008). *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier.

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

**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.

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

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

**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).

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

**García Prats, F. A.** (2008). "Cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: los precios de transferencia". A: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González (coords.) (2008). *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier.

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

**Martínez Alfonso, A. P.** (2009). "Análisis de los efectos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de los ajustes derivados de la primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad". *Tribuna Fiscal* (núm. 220).

**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).

**Sanz Gadea, E.** (2009). "Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (I)". *Estudios Financieros* (núm. 314).

**Sevilla Romero, P.; Aranguren Delgado, B.** (2008). "Determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades con la aplicación de las NIC". A: C. Avilés Palacios (coord.) (2008). *Las NIC y su influencia en la reforma contable*. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos.

**Suárez Mosquera, C.** (2009). "Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1a.)". *Crónica Tributaria* (núm. 130).

**Suárez Mosquera, C.** (2009). "Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2a.)". *Crónica Tributaria* (núm. 131).

**Suárez Mosquera, C.** (2009). "Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. 132).

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

### 3. Aspectes internacionales

**Amorós Viñals, A.** (2011). "Operaciones vinculadas transfronterizas: relación entre el valor de aduana y la comprobación del impuesto sobre sociedades". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 334). Centros de Estudios Financieros.

**Calderón Carrero, J. M.** (1995). "Estudio de la normativa española sobre subcapitalització 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.

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

**Di Pietro, A.** (2009). "El futuro del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea". *Nueva Fiscalidad* (núm. 6).

**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*. València: 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 subcapitalització y los Convenios de doble imposición". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 137 i 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*. Còrdova: Fundación Pedró Barrié de la Maza / Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

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

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

