

Impost sobre societats

Lluís Briansó Escofet

PID_00224581

Índex

Introducció	7
Objectius	9
1. Formes jurídiques de les societats mercantils	11
2. Procés comptable de la constitució de societats	13
2.1. Constitució d'una societat anònima	13
2.2. Constitució d'una societat de responsabilitat limitada	20
3. Àmbit d'aplicació de l'impost	22
3.1. Àmbit espacial	22
3.2. Contribuent i exempcions totals	23
3.3. Fet imposable i exempcions parcials	23
3.4. Període impositiu i meritació	24
4. Base imposable	26
4.1. Esquema de liquidació i determinació de la base	26
4.1.1. Esquema liquidador	26
4.1.2. Normes generals de determinació de la base	27
4.2. Deduïbilitat de les despeses	28
4.2.1. Requisits de deduïbilitat	28
4.2.2. Despeses no deduïbles	29
4.2.3. Limitació a la deduïbilitat de despeses financeres	30
4.3. Amortitzacions	30
4.3.1. Qüestions generals	31
4.3.2. Mètodes d'amortització fiscalment admesos	31
4.3.3. Especialitats de l'immobilitzat intangible	35
4.3.4. Límit a les amortitzacions en els exercicis 2013 i 2014	35
4.4. Deterioraments i provisions	36
4.4.1. Deterioraments de crèdits	36
4.4.2. Deterioraments no deduïbles	37
4.4.3. Provisions	37
4.5. Regles de valoració	38
4.5.1. Transmissions lucratives i societàries valorades a preu de mercat	38
4.5.2. Operacions vinculades	40
4.6. Imputació temporal	44
4.6.1. Criteri general: la meritació	44

4.6.2.	Efectes fiscals de l'aplicació incorrecta dels criteris d'imputació temporal en la comptabilitat	45
4.6.3.	Criteris especials	46
4.7.	Exempcions per a evitar la doble imposició	46
4.7.1.	Dividends i rendes derivades de la transmissió de participacions en entitats	47
4.7.2.	Rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent	48
4.8.	Reduccions de la base imposable	48
4.8.1.	Reserva de capitalització	48
4.8.2.	Compensació de bases negatives	49
5.	Deute tributari	51
5.1.	Tipus de gravamen i quota íntegra	51
5.2.	Deduccions per a evitar la doble imposició	52
5.2.1.	Deducció per doble imposició interna	52
5.2.2.	Deducció per doble imposició internacional	52
5.3.	Bonificacions	54
5.4.	Deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats	54
6.	Gestió de l'impost	57
6.1.	Pagaments a compte	57
6.1.1.	Retencions i ingressos a compte	58
6.1.2.	Pagaments fraccionats	58
6.2.	Declaració de l'impost	59
6.3.	Obligacions comptables i formals	60
7.	Règims especials	62
7.1.	Agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses	62
7.2.	Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges	64
7.3.	Consolidació fiscal	65
7.4.	Fusions, escissions, aportacions d'actius i canvi de valors	67
7.5.	Empreses de dimensió reduïda	68
7.6.	Contractes d'arrendament financer	72
7.7.	Entitats sense finalitats lucratives	74
7.7.1.	Règim de les entitats sense finalitats lucratives de la Llei 49/2002	74
7.7.2.	Règim d'exempció parcial de la Llei de l'impost sobre societats	77
7.8.	Cooperatives	78
8.	Reflex comptable de l'impost sobre societats	82
8.1.	Aspectes generals i conceptes bàsics	82
8.2.	Càlcul i registre de la despesa per impost i els actius i passius per impost corrent i diferit	84

8.3. Exemple il·lustratiu	85
Resum	90
Bibliografia	93

Introducció

Aquest mòdul didàctic analitza la figura impositiva que, dins els impostos directes, és més important en la fiscalitat empresarial. Això és així, no solament perquè és d'aplicació directa a les societats mercantils, màximes protagonistes del teixit empresarial, sinó també perquè les seves principals normes també són aplicables, per remissió de la legislació de l'impost sobre la renda de les persones físiques, a tots els empresaris individuals que determinen els seus rendiments mitjançant el règim d'estimació directa.

La normativa bàsica de l'impost, a la qual anirem fent referència, figura en la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats (d'ara endavant, LIS). En el moment de redactar aquest mòdul no s'havia publicat encara el Reglament que desplega l'esmentada llei, del qual existia solament un projecte. Per la incidència de la normativa comptable en l'impost, no podem deixar d'assenyalar que la seva part fonamental està recollida en el Codi de comerç (d'ara endavant CCom), en el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de la mateixa data. Finalment, la normativa general en l'àmbit tributari es recull fonamentalment en la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (d'ara endavant, LGT).

Abans d'entrar en els aspectes purament fiscals, el mòdul s'ocupa de les formes jurídiques de les societats mercantils, i fa menció de les principals formes de les empreses subjectes a l'impost i d'uns altres tipus d'empresa que, al contrari, estan subjectes a l'impost sobre la renda de les persones físiques, ja sigui directament o per atribució dels rendiments als seus socis, comuns o partícips. A continuació s'analitza el procés de constitució de les societats anònimes i limitades, i el reflex comptable d'aquest procés.

Quant al mateix impost, el mòdul comença la seva anàlisi definint-ne l'àmbit d'aplicació, la qual cosa es du a terme des de quatre punts de vista: l'espacial, dins del qual té gran rellevància el concepte de residència, que determina la subjecció per obligació personal o per obligació real; el subjectiu, amb la definició del contribuent i l'exposició dels supòsits d'exempció total; l'objectiu, concretat en la definició del fet imposable de l'impost i els supòsits d'exempció parcial, i el temporal, als efectes del qual són d'especial importància la definició del període impositiu i de la meritació de l'impost.

Concretat l'àmbit d'aplicació, el mòdul analitza el procés de liquidació, a partir d'un esquema els components del qual es van estudiant. Aquesta liquidació parteix del resultat comptable, i constitueix un aspecte fonamental en la determinació de la base imposable el coneixement dels principals supòsits en

què es poden produir diferències en el tractament de les partides que afecten el resultat segons si es contemplen des de la normativa comptable o de la normativa fiscal. Amb aquesta finalitat, l'anàlisi se centra principalment en els requisits de deduïbilitat de les despeses; els condicionants fiscals relatius a la deducció de les amortitzacions, deterioraments i provisions; les regles fiscals de valoració, i els criteris d'imputació temporal. Finalment, en relació amb la determinació de la base, se n'hi exposen les reduccions i les regles de compensació de bases imposables negatives. Seguint el procés de liquidació, l'estudi s'atura en els tipus impositius, en les bonificacions i en les deduccions, tant en les dirigides a evitar la doble imposició com en les destinades a incentivar determinades activitats.

En relació amb la gestió de l'impost, el mòdul se centra en dos grans temes. En primer lloc, en els pagaments a compte que són un concepte que forma part de l'esquema de liquidació i tenen a més especial transcendència en el procés de gestió. En segon lloc, s'hi analitzen les obligacions formals de l'impost, tant les relatives a la declaració com les que fan referència a la comptabilitat obligatòria i a l'índex d'entitats.

La normativa del tribut estableix nombrosos règims especials, per les peculiaritats dels contribuents, per l'especialitat del seu objecte social o per la naturalesa dels actes o de les operacions que duen a terme. El mòdul s'ocupa dels principals règims.

Finalment, i atenent l'estreta vinculació entre la comptabilitat i l'impost sobre societats, es fa un estudi general del reflex comptable del tribut, tant de l'impost corrent com de l'impost diferit i els seus corresponents actius i passius.

Objectius

Des d'un punt de vista general, l'objectiu d'aquest mòdul és fer una anàlisi de l'impost sobre societats que, a més de permetre conèixer-ne les característiques des del punt de vista teòric i comprendre'n el paper dins el sistema fiscal espanyol, faciliti els coneixements pràctics necessaris per a abordar-ne la liquidació en qualsevol dels supòsits que habitualment es puguin donar en la vida real.

Des del punt de vista particular, els diversos apartats del mòdul pretenen aconseguir els objectius següents:

1. Conèixer les diverses formes d'empresa i, en funció de la forma jurídica, la seva subjecció o no a l'impost.
2. Conèixer el procés de constitució de les principals societats mercantils i saber portar a la pràctica el seu registre comptable.
3. Conèixer l'àmbit d'aplicació de l'impost des dels punts de vista espacial, subjectiu, objectiu i temporal, i les conseqüències que es deriven d'aquests aspectes.
4. Comprendre la importància de la normativa comptable en la definició de l'impost i que la normativa fiscal no en permet, de manera aïllada, una visió completa.
5. Conèixer i saber identificar les causes més habituals d'ajustaments extra-comptables que són procedents en la liquidació de l'impost.
6. Tenir una idea global del procés de liquidació i conèixer les regles de càlcul de tots els seus components.
7. Conèixer les obligacions que imposa la gestió de l'impost.
8. Saber identificar els supòsits d'aplicació dels règims especials previstos en la normativa i conèixer-ne els trets fonamentals.
9. Conèixer l'efecte de l'impost en la comptabilitat de l'empresa i saber portar a la pràctica el seu registre comptable.

1. Formes jurídiques de les societats mercantils

Podem dividir les empreses en dos grups, segons les característiques que envolten el subjecte propietari de l'empresa:

1) **Empreses individuals.** Una persona natural, en nom seu i pel seu propi compte, hi du a terme una activitat econòmica. Per tant, és l'únic titular jurídic de l'empresa i assumeix tots els riscos empresarials, responent amb tots els seus béns davant els creditors.

2) **Empreses socials o societats mercantils.** Tenen una personalitat jurídica pròpia, reconeguda per llei. Estan constituïdes per persones jurídiques, no naturals, i tenen finalitats, drets i obligacions propis, i diferents dels que corresponen a l'individu o als individus que les constitueixen.

Les societats mercantils es poden classificar segons la responsabilitat econòmica que contreen els socis. D'aquesta manera, la societat mercantil pot tenir limitada la responsabilitat al capital nominal estipulat, o bé que aquesta sigui il·limitada. Així, podem diferenciar les formes d'empresa següents que s'indiquen en la taula.

Taula 1. Formes jurídiques de les empreses

Forma	Nre. de socis	Capital	Responsabilitat	Fiscalitat directa
Empresari individual	1	No hi ha mínim legal	Il·limitada	IRPF (rendiments per activitats econòmiques)
Comunitat de béns	Mínim 2	No hi ha mínim legal	Il·limitada	IRPF (rendiments per activitats econòmiques)
Societat civil	Mínim 2	No hi ha mínim legal	Il·limitada	Impost sobre societats
Societat col·lectiva	Mínim 2	No hi ha mínim legal	Il·limitada	Impost sobre societats
Societat de responsabilitat limitada	Mínim 1	Mínim: 3.000 €	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Societat limitada nova empresa	Màxim 5	Mínim: 3.000 € / màxim: 120.000 €	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Societat anònima	Mínim 1	Mínim: 60.000 €	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Societat comanditària per accions	Mínim 2	Mínim: 60.000 €	Socis col·lectius: il·limitada Socis comanditaris: limitada	Impost sobre societats
Societat comanditària simple	Mínim 2	No hi ha mínim legal	Socis col·lectius: il·limitada Socis comanditaris: limitada	Impost sobre societats

Forma	Nre. de socis	Capital	Responsabilitat	Fiscalitat directa
Societat laboral	Mínim 3	Mínim: 60.000 € (SAL) Mínim: 3.000 € (SLL)	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Societat cooperativa	Mínim 3	Mínim fixat en estatuts	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Societat de garantia recíproca	Mínim 150	Mínim: 10.000.000 €	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Entitats de capital de risc	Consell d'administració: mínim 3	Mínim: 1.200.000 € (societats de capital de risc) Mínim: 1.650.000 € (fons de capital de risc)	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Agrupacions d'interès econòmic	Mínim 2	No hi ha mínim legal	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats
Societat d'inversió mobiliària	Mínim 100	Mínim fixat als estatuts	Limitada al capital aportat	Impost sobre societats

2. Procés comptable de la constitució de societats

La normativa legal que regeix la constitució d'una societat anònima està recollida en el Text refós de la Llei de societats de capital (TRLSC), aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010.

Vegem-ho a continuació amb detall des del punt de vista del procés comptable.

2.1. Constitució d'una societat anònima

La constitució d'una societat anònima no és més que la fundació o el naixement de la societat anònima. Es pot fundar mitjançant un únic acte per conveni entre els fundadors, o de manera successiva per subscripció pública d'accions:

1) En el cas de **fundació simultània o per conveni**, seran fundadores les persones que atorguin l'escriptura social i que subscriuguin totes les accions. Pot existir la societat anònima unipersonal, és a dir, d'un únic soci, que pot ser una persona física o jurídica.

2) En el cas de **fundació successiva**, hi ha un període previ a la fundació de la societat durant el qual els promotors actuen per compte dels socis futurs i formen una societat promotora que, amb caràcter transitori, haurà d'actuar fins al moment en què, a complerts els requisits legals, quedi constituïda la societat anònima, que s'ha de fer càrrec de tots els actes realitzats pels promotors fins a aquell moment. La societat promotora té un caràcter personalista i pot ser de capital variable, constituït per les aportacions successives dels promotors per a cobrir les despeses d'aquell període. La subscripció pública d'accions també obliga al desemborsament simultani del 25% del valor de cada acció subscrita.

El **capital social de la societat anònima** no pot ser inferior a la quantitat legalment establerta, i es constitueix mitjançant l'emissió d'accions equivalents, que representen les parts en què s'han dividit les aportacions inicials lliurades pels socis o que s'han compromès a lliurar, tant si es tracta d'aportacions dineràries com si són béns de desemborsament no dinerari.

Es denominen **accions** cada un dels títols o anotacions en compte que representa una part alíquota del capital social. L'acció confereix al propietari una sèrie de drets, com assistir a la junta d'accionistes, percebre el dividend que s'hagi acordat i presentar-se a les subscripcions preferents d'accions.

L'article 92 del text refós de la Llei de societats de capital ens indica que les accions podran estar representades per mitjà de títols o per mitjà d'anotacions en compte, és a dir, sense l'emissió d'un suport físic.

En un cas i en l'altre tenen la consideració de valors mobiliaris. En el supòsit que estiguin representades per títols, aquests poden ser nominatius o al portador:

- En una acció nominativa es designa com a titular una persona determinada.
- En una acció al portador, el nom del titular no hi figura de manera expressa.

Règim dels títols representats per anotacions en compte

Quan els títols estan representats per anotacions en compte, l'article 118.1 del TRLSC ens indica que s'han de regir pel que disposa la normativa reguladora del mercat de valors, Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors, entre els articles 5 i 12 bis. En l'àmbit comptable, haurem de tenir en compte:

Article 6 de la Llei del mercat de valors

"La representació de valors per mitjà d'anotacions en compte requereix l'elaboració per part de l'entitat emissora d'un document, l'elevació del qual a escriptura pública és potestativa, en què ha de constar la informació necessària per a la identificació dels valors integrats en l'emissió."

Article 8 de la Llei del mercat de valors

"Els valors representats per mitjà d'anotacions en compte es constitueixen com a tals en virtut de la seva inscripció en el corresponent registre comptable, que, si escau, és el de caràcter central, i des de llavors queden sotmesos a les disposicions d'aquest capítol. El contingut dels valors anotats està determinat pel que es disposi en el document a què es fa referència en l'article 6."

Les accions poden atorgar drets diferents dels propietaris, i formen una mateixa classe d'accions les que tenen el mateix contingut de drets. Quan dins d'una classe es constitueixen diverses sèries d'accions, totes les que integren una sèrie han de tenir el mateix valor nominal. No és vàlida la creació d'accions amb dret a percebre un interès; en aquest cas estaríem parlant d'una obligació, no d'una acció.

Capital social mínim de la societat anònima

La quantitat mínima legalment establerta és de 60.000,00 €, tal com es disposa en l'article 4.3 del TRLSC.

Podem trobar diferents **tipologies d'accions**:

1) **Accions ordinàries**. Són les que confereixen als titulars els drets següents (art. 93 TRLSC):

a) Participació en el repartiment de beneficis i en el patrimoni resultant de la liquidació.

b) Subscripció preferent en l'emissió de noves accions o d'obligacions convertibles en accions.

c) Assistència a les juntes generals, i també votació en aquestes juntes, i impugnació dels acords socials.

d) Informació.

2) **Accions privilegiades**, que confereixen privilegis davant les accions ordinàries (per exemple, tenir preferència en la distribució de resultats).

3) **Accions sense dret a vot**, en les quals els titulars tenen, entre altres privilegis, dret a percebre un dividend anual mínim (fix o variable), establert en els estatuts socials. Una vegada acordat el dividend mínim preferent, els titulars de les accions sense vot també tindran dret al mateix dividend que el que correspongui a les accions ordinàries (art. 99.1 TRLSC). Al contrari, no tenen atribuït el dret de vot (art. 98 TRLSC).

4) **Accions rescatables**, que estan regulades en els articles 500 i 501 TRLSC i van aparèixer en la Llei 37/1998, de 16 de novembre, de reforma de la Llei 24/1998, de 28 de juliol, del mercat de valors. Les condicions d'emissió d'aquest tipus d'acció són les següents:

a) Les poden emetre les societats anònimes que cotitzin a la borsa.

b) L'import màxim pel qual poden ser emeses és la quarta part del capital social.

c) El rescat es pot produir per sol·licitud de l'empresa emissora (en aquest cas, el dret de rescat no es pot exercir abans de tres anys des de la seva emissió).

d) També es pot produir el rescat per sol·licitud dels titulars de les accions o bé per acord entre els titulars i l'empresa emissora.

e) Han d'estar totalment desemborsades des del moment de la seva subscripció.

f) L'amortització d'aquestes accions es pot fer de la manera següent:

- Reduint el capital, amb càrrec a beneficis o a reserves de lliure disposició. En aquest cas, la societat ha de crear una reserva per l'import nominal de les accions amortitzables.
- Amb el producte de l'emissió d'accions, acordada per la junta general d'accionistes, feta amb la finalitat de finançar l'amortització de les accions rescatables.

- Reduint el capital, mitjançant les devolucions als socis.

El **valor d'una acció** es pot expressar de diferents maneres:

1) **Valor nominal d'una acció.** És el valor que té el títol estampat i que correspon a una part alíquota del capital social.

2) **Valor teòric d'una acció.** Representa el patrimoni net de l'empresa dividit pel nombre d'accions en circulació. El patrimoni net és la diferència entre l'actiu i el passiu corrent i no corrent.

3) **Valor efectiu d'una acció.** És el seu valor d'acord amb la cotització en borsa.

4) **Valor d'emissió.** És el valor mitjà d'emissió dels títols i pot coincidir amb el valor nominal o no coincidir-hi. És la quantitat que el subscriptor del títol ha de desemborsar per a adquirir-lo.

No es poden emetre accions per una xifra inferior al seu valor nominal (art. 59.2 TRLSC); tanmateix, sí que es poden emetre accions per sobre del seu valor nominal. La diferència entre valor d'emissió i el valor nominal és la **prima d'emissió**. El **valor d'emissió** de les accions pot ser igual al seu valor nominal (emissió a la par) o superior al valor nominal (emissió sobre la par).

Exemple de valor efectiu d'una acció

En data 1 d'abril de 2015, el valor efectiu d'una acció de Telefónica era de 13,29 euros segons l'IBEX-35, i el valor nominal de les seves accions era d'1 euro.

Respecte a la subscripció i el desemborsament d'accions

La **subscripció** de les accions ha de ser pel total dels títols emesos. Equival a un compromís per part del soci d'adquirir els títols subscrits pel seu valor d'emissió.

El **desemborsament d'accions** és el pagament de les accions subscrites:

- En l'acte de constitució de la societat és obligatori el desemborsament mínim del 25% del valor nominal de cada acció i el total de la prima d'emissió, en cas que s'hagin emès per sobre del seu valor nominal.
- La part que no s'ha desemborsat en el moment de la subscripció s'ha de desemborsar de la manera i en el termini que s'hagi previst en els estatuts socials o, si no s'hi ha previst, per acord o decisió dels administradors. Si les aportacions són no dineràries, el termini de desemborsament no pot ser superior a cinc anys.

Informe sobre aportacions no dineràries

Les aportacions no dineràries, siguin del tipus que siguin, han de ser objecte d'un informe elaborat per un o diversos experts independents designats pel registrador mercantil, per tal de determinar el preu de l'aportació.

Només poden ser objecte d'aportacions no dineràries els béns o els drets patrimonials susceptibles de valoració econòmica. En cap cas no ho poden ser el treball o els serveis.

Els fundadors i els promotors de la societat, segons l'article 27 del TRLSC, es poden reservar **drets especials de contingut econòmic**, el valor dels quals en conjunt, sigui del tipus que sigui, no pot excedir el 10% dels beneficis nets que s'hagin obtingut segons el balanç, després de deduir la quota destinada a la reserva legal i per un període màxim de deu anys.

Comptabilització de la fundació inicial per conveni

En el cas de fundació simultània o per conveni, els fundadors són els que subscriuen en un sol acte i per conveni totes les accions.

Vegem les normes comptables generals per al reconeixement comptable de les aportacions realitzades pels propietaris:

1) **Si l'emissió de les accions és a la par**, amb desemborsament inicial mínim obligatori i aportacions pendents també en metàl·lic:

a) La comptabilització de la subscripció i desemborsament inicial serien:

Codi	Compte	Deure	Haver
57X	Tresoreria (25%)	XXX	
103	Socis per desemborsaments no exigits (75%)	ZZZ	
100	Capital social (100%)		YYY

- En comptes de monetari, el desemborsament mínim inicial podria haver estat en espècie, amb la qual cosa, en lloc de carregar-se en el compte del subgrup 57, s'hauria carregat en el compte corresponent del bé aportat, per exemple maquinària, mobiliari, etc.
- Si en el moment de la constitució es desemborsa la totalitat del capital escripturat, en el deure de l'assentament anterior desapareixeria el compte "103. Socis per desemborsaments no exigits".
- En el cas que hi hagués aportacions no dineràries pendents, el compte que reflectiria el bé pendent de rebre seria el "104. Socis per aportacions no dineràries pendents", en lloc del compte 103.

b) A mesura que el Consell d'Administració acordi reclamar l'import ajornat del valor de les accions (desemborsaments pendents), es comptabilitzarà:

Drets especials de contingut econòmic

S'entenen per **drets especials de contingut econòmic** la participació en els guanys socials de la companyia amb preferència, en relació amb la resta dels accionistes de la societat.

Constitució simultània o per conveni

La constitució simultània està regulada en els articles 21 a 30 del TRLSC..

Codi	Compte	Deure	Haver
558	Socis per desemborsaments exigits	XX	
103	Socis per desemborsaments no exigits		XX

c) Quan els accionistes paguin els desemborsaments sol·licitats, es comptabilitzarà:

Codi	Compte	Deure	Haver
57X	Tresoreria	XX	
558	Socis per desemborsaments exigits		XX

d) Si els accionistes no fan efectius els desemborsaments sol·licitats en els terminis assenyalats, s'ha de procedir de la manera següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
558	Socis morosos	XX	
558	Socis per desemborsaments exigits		XX

2) Si l'emissió de les accions és sobre la par, fundació inicial amb emissió d'accions per sobre del seu valor nominal. En aquest cas, el desemborsament del valor de la prima, que pot ser monetari o en espècie, ha de ser pel total en el moment de l'emissió.

La comptabilització amb desemborsament monetari serà:

Codi	Compte	Deure	Haver
57X	Tresoreria (100%)	XX	
110	Prima d'emissió o assumptió (100%)		XX

Comptabilització de la fundació successiva

La constitució de manera successiva se sol donar en les grans societats. En aquests casos, els promotors de la societat necessiten fer una campanya de captació d'accionistes fins a reunir el nombre necessari per a subscriure la totalitat de les accions emeses.

Per la creació de la societat promotora tindriem:

1) En ingressar en caixa les aportacions estipulades:

Regulació de la constitució successiva

La constitució successiva queda regulada en els articles 41 a 55 del TRLSC.

Codi	Compte	Deure	Haver
57X	Tresoreria (100%)	XX	
10X	Promotors per aportacions		XX

2) Emissió d'acord amb el programa fundacional:

Codi	Compte	Deure	Haver
190	Accions o participacions emeses	XX	
194	Capital emès, pendent d'inscripció		XX

3) A mesura que es facin subscripcions d'accions amb caràcter provisional:

Codi	Compte	Deure	Haver
192	Subscriptors d'accions	XX	
190X	Accions subscrietes		XX
57X	Tresoreria	XX	
103	Socis per desemborsaments no exigits	YY	
10X	Resguards provisionals emesos		XXX

4) Si hi ha coincidència entre accions emeses i subscrietes, en tancar la subscripció tindrem:

Codi	Compte	Deure	Haver
10X	Resguards provisionals emesos	XX	
192	Subscriptors d'accions		XX
190X	Accions subscrietes	XX	
190	Accions o participacions emeses		XX

Pot passar que hi hagi més peticions d'accions que capital ofert, o al revés. Qualsevol d'aquestes dues circumstàncies pot posar en perill la constitució de la societat, ja que el capital social previst ha de figurar en el programa fundacional i no es pot modificar, de més o de menys.

Així mateix, si s'han subscrit més accions i no es vol modificar la xifra de capital social, augmentant-la, s'ha de prorratejar el capital emès entre els subscriptors, proporcionalment al que cada un ha subscrit, i tornar a cada subscriptor l'excés que li correspongui.

En finalitzar l'emissió s'haurà de presentar el balanç final i tancar la societat promotora. A continuació s'haurà de constituir la societat anònima com si es tractés d'una constitució per conveni, i s'haurà d'integrar en la comptabilitat de la societat anònima la informació que apareix en l'assentament de tancament de la societat promotora.

2.2. Constitució d'una societat de responsabilitat limitada

En les societats de responsabilitat limitada, el **capital** es divideix en participacions socials, les quals no tenen caràcter de valors, i no es poden representar per mitjà de títols o d'anotacions en compte ni es poden denominar accions.

El capital social no pot ser inferior a la quantitat legalment establerta i ha d'estar totalment desemborsat des de l'origen. Es forma mitjançant les aportacions de tots els socis, que no han de respondre personalment dels deutes socials.

Capital social mínim de la societat de responsabilitat limitada

La quantitat mínima legalment establerta és de 3.000,00 euros, tal com es disposa en l'article 4.1. del TRLSC.

Les aportacions poden ser dineràries o no dineràries; en aquest últim cas, els fundadors han de respondre solidàriament, davant la societat i els creditors socials, de les aportacions i del valor que s'hi hagi atribuït.

La constitució d'una societat de responsabilitat limitada es comptabilitza de la manera següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
57X	Tresoreria	XX	
XXX	Aportacions no dineràries	YY	
100	Capital social		XY

Podem observar que en la constitució d'aquesta societat de responsabilitat limitada, a diferència de la societat anònima, no hi poden aparèixer els comptes 103 o 104, ja que el desemborsament de les participacions socials subscrietes s'ha de fer íntegrament des del moment de la constitució.

En els estatuts es poden establir amb caràcter obligatori, per a tots els socis, o per a alguns, prestacions accessòries diferents de les aportacions de capital; se n'ha d'expressar el contingut concret i indicar si s'han de fer gratuïtament o mitjançant una retribució (art. 86 i 87 del TRLSC).

Exemple de prestacions accessòries

Els subministraments de tecnologia, les marques registrades, les matèries primeres, el lloguer de béns mobles i immobles, etc. són alguns exemples de prestacions accessòries.

3. Àmbit d'aplicació de l'impost

La delimitació completa de l'àmbit d'aplicació de l'impost sobre societats exigeix que la fem des de diversos punts de vista: l'espacial, el subjectiu, l'objectiu i el temporal, que, en una primera aproximació, podem dir que ens indicaran, respectivament, en quin territori és exigible l'impost, quins són els seus contribuents i les seves exempcions subjectives, quin és el seu fet imposable i les seves exempcions objectives, i en quin moment és exigible.

3.1. Àmbit espacial

L'impost sobre societats s'aplica a tot el territori espanyol. A aquests efectes, tanmateix, el concepte realment determinant de l'obligació de contribuir és el de **residència**. D'aquesta manera, l'aplicació de l'impost en els termes que s'exposaran en aquest mòdul és aplicable als contribuents residents, mentre que els contribuents no residents, malgrat que obtinguin rendes en el territori d'aplicació de l'impost, no estan subjectes a l'impost sobre societats sinó a l'impost sobre la renda de no residents. És a dir, l'obtenció de rendes en territori espanyol determina per a les entitats residents sotmeses a l'impost una **obligació personal**, i són gravades per la totalitat de la seva renda, mentre que en les entitats no residents provoca una **obligació real**, que es limita a les rendes que es consideren obtingudes a Espanya, sense perjudici del que estableixin els convenis per a evitar la doble imposició subscrits amb els estats de residència de les entitats esmentades.

D'això es dedueix la importància del concepte de *residència*. Es consideren **residents en territori espanyol** les entitats en què es presenti algun dels requisits següents:

- 1) Que s'hagin constituït d'acord amb les lleis espanyoles.
- 2) Que tinguin el domicili social en territori espanyol.
- 3) Que tinguin la seu de direcció efectiva en el territori esmentat.

Si bé no és un aspecte que afecti en sentit estricte la definició de l'àmbit d'aplicació de l'impost, és important definir un altre concepte relacionat amb el territori, el domicili fiscal, ja que és el que determina la competència territorial de l'Administració tributària en relació amb l'impost. És per això que s'estableixen les normes següents per a determinar on cal entendre que està situat aquest domicili. El **domicili fiscal** serà:

Consulta recomanada

Sobre l'àmbit espacial, vegeu art. 2 i 8 LIS.

- 1) El domicili social, sempre que hi estiguin efectivament centralitzades la gestió administrativa i la direcció dels negocis.
- 2) En cas contrari, es considerarà que està on es du a terme l'esmentada gestió o direcció.
- 3) Si amb els criteris anteriors no es pot establir el lloc del domicili, es considerarà que és aquell en què radiqui un valor més elevat de l'immobilitzat.

3.2. Contribuent i exempcions totals

La definició dels contribuents es realitza per mitjà d'una regla general i de l'enumeració de casos particulars:

- 1) **En general**, són contribuents de l'impost les **persones jurídiques**, excepte les societats civils que no tinguin objecte mercantil. Les rendes corresponents a aquestes últimes no tributen per aquest impost sinó que s'atribueixen als socis.
- 2) **En particular**, es consideren contribuents **determinades entitats que no tenen personalitat jurídica**, com els fons d'inversió, les unions temporals d'empreses, les agrupacions d'interès econòmic, els fons de pensions, etc.

Els efectes de la definició anterior es completen amb l'establiment de determinades exempcions subjectives –denominades també **exempcions totals**, ja que afecten totes les obligacions que es puguin derivar de l'impost– que comporten, a la pràctica, deixar fora de la llista de contribuents determinades entitats. Aquestes entitats corresponen al sector públic en sentit estricte i són l'Estat, les comunitats autònomes, les entitats locals, els organismes autònoms de les administracions esmentades, el Banc d'Espanya, els fons de garantia de dipòsits, els fons de garantia d'inversions, les entitats públiques gestores de la Seguretat Social, etc.

3.3. Fet imposable i exempcions parcials

El fet imposable és el pressupòsit la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària. En el cas de l'impost sobre societats, el fet imposable està constituït per l'obtenció d'una renda, sigui quin sigui el seu origen.

Veurem més endavant que la quantificació de la renda que constitueix el fet imposable es realitza a partir del resultat comptable i no per mitjà de l'addició de diferents categories de renda. Cal destacar que aquest tractament unificat de la renda en l'impost sobre societats es diferencia del que és aplicable per a les persones físiques, no solament perquè l'impost sobre la renda de les persones físiques distingeix, a efectes de tributació, entre diverses fonts de renda, sinó perquè altres rendes determinades queden fora d'aquest impost –així, els increments de patrimoni obtinguts a títol lucratiu, que se subjecten a l'impost

Consulta recomanada

Sobre el contribuent i les exempcions totals, vegeu art. 7 i 9.1 LIS.

Consulta recomanada

Sobre el fet imposable i les exempcions parcials, vegeu art. 4, 9.2, 9.3 i 9.4 LIS.

sobre successions i donacions–, fet que no s'esdevé en el cas de les obtingudes pels contribuents de l'impost sobre societats, que han de tributar per aquestes en aquest últim impost.

Completant el comentari de les exempcions, cal fer menció de les **exempcions denominades parcials**, que podem qualificar d'exempcions objectives, ja que si bé l'aplicació a determinats contribuents podria indicar un caràcter subjectiu, el cert és que es reconeixen només en determinats tipus de renda, relacionats amb activitats de caràcter social o el propòsit últim de les quals no és l'obtenció de lucre, mentre que l'exempció no inclou altres rendes, com les rendes derivades d'explotacions econòmiques o procedents del patrimoni, encara que les obtinguin aquests mateixos subjectes. Ens remetem al capítol dedicat als règims especials per a una visió més profunda d'aquest tema.

3.4. Període impositiu i meritació

El **període impositiu** coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat. En general, el període impositiu coincideix amb l'any natural, i, per tant, té una durada de dotze mesos. Tanmateix, això no és forçosament així, i es poden donar les circumstàncies següents:

Consulta recomanada

Sobre el període impositiu i la meritació, vegeu art. 27 i 28 LIS.

1) Períodes impositius amb una durada de dotze mesos però que no coincideixen amb l'any natural, la qual cosa s'esdevé quan una entitat ha fixat una data de tancament dels seus exercicis diferent del 31 de desembre.

2) Períodes impositius amb una durada inferior a l'any natural, fet que pot succeir en els casos següents:

a) En cas de constitució de la societat en una data diferent de l'1 de gener.

b) En cas de conclusió obligada del període impositiu. En aquest sentit, conclou forçosament el període impositiu:

- Quan s'extingeix la societat.
- Quan la societat canvia de residència a l'estranger.
- Quan es produeix la transformació de forma jurídica de l'entitat de manera que la forma jurídica resultant determini la no-subjecció a l'impost, la modificació del tipus de gravamen aplicable o l'aplicació d'un règim tributari especial.

c) En cas de modificació de la data de tancament de l'exercici. Per exemple, si una societat modifica en els seus estatuts la data de tancament, i passa del 31 de desembre al 30 de setembre, el primer exercici tancat en aquesta última data haurà durat 9 mesos.

En qualsevol cas, el que la llei no permet són períodes impositius d'una durada superior a dotze mesos.

Com que les modificacions legislatives, en la majoria de casos, es fan prenent com a referència anys naturals, l'existència d'exercicis no coincidents amb l'any natural planteja la qüestió de l'aplicació de les modificacions esmentades. La norma general, llevat que es disposi el contrari, és que les modificacions s'apliquen als exercicis el període impositiu dels quals s'iniciï a partir de la seva entrada en vigor. D'aquesta manera, per exemple, en el cas d'una entitat els estatuts de la qual estableixin com a data de tancament el 30 de novembre les novetats legislatives previstes per a l'exercici 2015 hi són aplicables a partir de l'exercici que va des de l'1 de desembre de 2015 fins al 30 de novembre de 2016.

La **meritació** d'un tribut és el moment en què neix l'obligació tributària. Doncs bé, en l'impost sobre societats la meritació es produeix l'últim dia del període impositiu. No s'ha de confondre amb el moment en què l'impost és exigible, que és marcat per la data prevista per al seu pagament voluntari, que en l'impost sobre societats és dins dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a l'acabament del període impositiu.

4. Base imposable

La primera fase de la liquidació de l'impost de què s'ocupa la norma fiscal és la que consisteix a determinar la base a partir del resultat comptable.

4.1. Esquema de liquidació i determinació de la base

Acabem d'afirmar que la primera fase de la liquidació de l'impost de què s'ocupa la norma fiscal és la que consisteix a determinar la base a partir del resultat comptable. Tanmateix, podríem afirmar que el procés s'ha iniciat abans amb la determinació mateixa del resultat comptable, que la normativa fiscal pressuposa que ha estat realitzat aplicant correctament la normativa comptable, de manera que qualsevol incompliment d'aquesta que pugui afectar la liquidació de l'impost s'haurà de corregir oportunament amb el corresponent ajust.

4.1.1. Esquema liquidador

A fi que es pugui situar cada concepte dins del marc global de la liquidació, hem de començar exposant l'esquema liquidador que posteriorment s'anirà omplint de contingut.

Taula 2. Esquema liquidador

Esquema liquidador
Resultat comptable
+/- Ajustos extracomptables
= Base imposable prèvia
– Compensació de bases negatives d'exercicis anteriors
= Base imposable
x Tipus de gravamen
= Quota íntegra
– Deduccions per a evitar la doble imposició
– Bonificacions
= Quota íntegra ajustada
– Deduccions per a incentivar determinades activitats
= Quota líquida
– Retencions i ingressos a compte
– Pagaments fraccionats

Esquema liquidador
= Quota diferencial
+ Pèrdua de beneficis fiscals d'exercicis anteriors
+ Interessos de demora
= Deute tributari (+) o import a tornar (-)

4.1.2. Normes generals de determinació de la base

La base imposable és la quantificació de la renda l'obtenció de la qual, com s'ha dit, constitueix el fet imposable de l'impost. Com veurem, per a determinar la base imposable es permet la compensació de les bases negatives de períodes anteriors, per la qual cosa es defineix la **base imposable** com l'import de la renda del període minorada per les bases negatives de períodes anteriors que siguin compensables.

Consulta recomanada

Sobre les normes generals de determinació de la base, vegeu art. 10 LIS.

Per a determinar la base imposable en estimació directa s'ha de corregir el resultat comptable aplicant-hi els preceptes que estableix la llei. És a dir, podríem dir que, en termes generals, el resultat comptable s'aproximarà a la base imposable abans de compensacions –podríem anomenar-lo resultat fiscal– encara que no necessàriament seran iguals. Això és així perquè la normativa comptable i la fiscal no persegueixen la mateixa finalitat, i per tant de vegades el tractament de determinats components d'aquests resultats no són iguals en totes dues normatives. Això dóna lloc al que en terminologia fiscal es coneix com a ajustos extracomptables i en terminologia comptable es coneix com a diferències, temporànies o permanents. I per això per a determinar la base imposable hem d'atendre tant la normativa fiscal com la comptable, ja que si les correccions del resultat comptable es fan segons la primera, el resultat comptable s'ha de determinar segons la segona.

D'acord amb això, a partir de les discrepàncies entre el resultat comptable i el fiscal, per a determinar la base haurem d'efectuar determinats **ajustos extracomptables**, que poden ser **positius** –quan determinin un resultat fiscal superior al comptable– o **negatius** –en cas contrari. Aquests ajustos són conseqüència de diferències que tenen l'origen en els motius següents:

1) **Diferències de qualificació:** procedeixen de conceptes que són ingressos o despeses reflectits en la comptabilitat però que no es consideren ingressos computables o despeses deduïbles, respectivament, segons la normativa fiscal, ni en l'exercici de referència ni en cap altre.

2) **Diferències de valoració:** es produeixen quan determinades operacions es valoren fiscalment i comptablement segons valors diferents com, per exemple, el valor de mercat, a efectes fiscals, i el valor segons comptabilitat, a efectes comptables.

3) Diferències d'imputació temporal: es produeix en els casos en què la normativa fiscal no segueix el criteri d'imputació temporal aplicable segons la normativa comptable, que és el criteri de la meritació. En aquests casos, els ingressos o les despeses no són computables en l'exercici de la meritació, però sí en d'altres, contràriament al que succeeix en el cas de les diferències de qualificació.

Les diferències que donen lloc als ajustos extracomptables es poden classificar en:

1) Permanents: no reverteixen en períodes impositius posteriors. Per exemple, una sanció és una despesa comptable no deduïble fiscalment i provocarà un ajust extracomptable positiu en l'exercici de la seva comptabilització, sense cap altra repercussió posterior.

2) Temporals: reverteixen en períodes impositius posteriors. Per exemple, el deteriorament d'un crèdit comercial d'una entitat vinculada és una despesa comptable no deduïble fiscalment i, com en el cas anterior, provocarà un ajust extracomptable positiu en l'exercici de la seva comptabilització. Tanmateix, si després es produeix la insolvència definitiva de l'entitat vinculada, es produirà una pèrdua fiscalment deduïble, atès que no hi ha cap pèrdua comptable, perquè s'ha comptabilitzat el deteriorament en exercicis anteriors, la qual cosa provocarà un ajust extracomptable negatiu.

4.2. Deduïbilitat de les despeses

Una causa habitual d'ajustos extracomptables la constitueixen les despeses que no són deduïbles. La no-deduïbilitat es pot derivar, a grans trets, de dues causes: la primera, que malgrat que siguin despeses deduïbles per naturalesa, no compleixin els requisits exigibles segons la normativa i la interpretació que n'ha fet la jurisprudència; la segona, que es tracti de despeses que la normativa esmenta expressament com a no deduïbles.

4.2.1. Requisits de deduïbilitat

Els requisits esmentats són els següents:

1) Justificació (art. 106.4 LGT)

No són deduïbles les despeses que no es puguin justificar. Aquesta exigència deriva de les regles generals relatives a la distribució de la càrrega de la prova en dret tributari, segons les quals qui vulgui fer valer un dret, en aquest cas la deducció de la despesa, ha de provar els fets constitutius d'aquest dret. La forma prioritària de justificació és la factura completa lliurada per l'empresari o professional que hagi fet l'operació, encara que es poden considerar admissibles a aquest efecte altres mitjans de prova vàlids en dret.

2) Comptabilització (art. 11.3 LIS)

La llei estableix que no són fiscalment deduïbles les despeses que no s'hagin imputat comptablement en el compte de pèrdues i guanys o en un compte de reserves si ho estableix una norma legal o reglamentària. La mateixa llei estableix determinades excepcions d'aquest requisit.

3) Imputació temporal correcta (art. 11.1 LIS)

Les despeses han de ser imputables temporalment a l'exercici en què es pretengui efectuar la deducció. Ja veurem que el criteri d'imputació temporal generalment aplicable és el de la meritació, cosa que ens permet dir que, llevat que hi siguin aplicables altres criteris, no és deduïble una despesa que no estigui meritada en l'exercici.

4) Necessitat, efectivitat i correlació amb les operacions

La necessitat de la despesa va ser un requisit tradicionalment exigit fins a la llei 43/1995, i això va portar a contraposar la despesa necessària amb la simplement convenient, i en conseqüència no deduïble, cosa que implicava una intromissió en la qualificació de la gestió empresarial. A partir de l'esmentada llei se supera aquesta qüestió en admetre com a deduïbles les despeses comptables, que corresponguin a operacions efectives, sense que s'estableixi més limitació que la de no caure en el concepte de liberalitat –que analitzem posteriorment– del què es desprèn l'exigència que tinguin relació amb els ingressos obtinguts.

4.2.2. Despeses no deduïbles

La llei enumera una sèrie de despeses que, amb independència del compliment dels requisits abans esmentats, no tenen el caràcter de deduïbles. Les principals són:

1) Les que representin una **retribució dels fons propis**, és a dir, les percepcions que derivin de la condició de soci del preceptor, sigui quina sigui la seva denominació. S'ha d'assenyalar, tanmateix, que la principal forma de retribució de fons propis, els dividendes, malgrat que no són deduïbles fiscalment no impliquen cap ajust, ja que tampoc són una despesa comptable. En canvi, es produeix ajust en altres supòsits que sí que tenen la consideració de despesa comptable, com les primes d'assistència a juntes.

També és el cas dels interessos pagats per préstecs participatius d'empreses del grup que, malgrat tenir la condició de despesa comptable, a efectes fiscals tenen la consideració de retribució de fons propis i, per tant, és una despesa no deduïble. En reciprocitat per a la prestadora, els interessos cobrats per aquests préstecs tenen la consideració fiscal de dividendes exempts, sense necessitat de complir cap requisit de participació mínima al capital de la prestatària.

Consulta recomanada

Sobre les despeses no deduïbles, vegeu art. 15 LIS.

2) La **comptabilització com a despesa del mateix impost sobre societats**. En lògic tractament recíproc, tampoc no es considera ingrés fiscal l'ingrés comptable que derivi d'aquest impost.

3) Les **multes i les sancions penals i administratives, el recàrrec de constreyniment i el recàrrec per presentació fora de termini de declaracions**. El fonament de l'exclusió és que l'Administració no pot compartir les conseqüències de l'acció antijurídica del contribuent.

4) Els **donatius i les liberalitats**, la principal característica definitòria dels quals és l'existència d'un lliurament per voluntat unilateral amb l'absència de contraprestació. És important tenir en compte que no entren dins aquests conceptes exclosos de deducció els donatius expressament previstos com a deduïbles, ni les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors, ni les que d'acord amb els usos i costums s'efectuin respecte del personal de l'empresa, ni les realitzades per a promocionar la venda de béns i prestació de serveis, ni les que estiguin correlacionades amb els ingressos. No obstant això, les despeses per atencions a clients o proveïdors solament són deduïbles fins al límit de l'1% de l'import net de la xifra de negocis del període impositiu.

5) Les **despeses corresponents a operacions realitzades amb persones o entitats residents en paradisos fiscals** o que es paguin a través d'aquestes, excepte si el contribuent prova que corresponen a operacions efectivament realitzades.

6) Les **despeses derivades d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic**. En seria l'exemple el pagament de suborns o comissions il·legals.

4.2.3. Limitació a la deduïbilitat de despeses financeres

Les despeses financeres netes –és a dir, les que excedeixin les despeses financeres dels ingressos per interessos– reportades en el període impositiu solament són deduïbles fins al límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici. En qualsevol cas, si aquest límit és inferior a un milió d'euros, es poden deduir sempre que no superin el milió.

Les despeses financeres que no es puguin deduir perquè superen el límit indicat es poden deduir en els exercicis següents en conjunt amb les de l'exercici en què es pretenguin deduir respectant en cada exercici el límit reiterat.

4.3. Amortitzacions

El concepte d'amortització a què es refereix la llei, és a dir, la despesa que reflecteix la depreciació efectiva dels diferents elements pel seu funcionament, ús, gaudi o obsolescència, no difereix significativament del concepte reflectit en la normativa comptable. No obstant això, la normativa fiscal estableix criteris que redueixen el marge d'interpretació sobre elements com la depreciació

Consulta recomanada

Sobre la limitació a la deduïbilitat de despeses financeres, vegeu art. 16 LIS.

Consulta recomanada

Sobre les amortitzacions, vegeu art. 12 LIS.

efectiva o la vida útil d'un determinat bé, que pel fet de tenir una repercussió evident sobre el resultat de la liquidació no es considera convenient que romanguin amb el grau d'indefinició que resulta de la normativa comptable.

4.3.1. Qüestions generals

Els **elements amortitzables** són, en principi, els elements que integren l'immobilitzat intangible, l'immobilitzat material i les inversions immobiliàries de l'empresa. Tanmateix, cal tenir en compte certes excepcions:

1) No són amortitzables els terrenys ni la seva part de valor en les edificacions, ja que es considera que no experimenten el tipus de depreciació que correspon a l'amortització. Sí que són amortitzables els costos de rehabilitació de sòl. En cas que no es conegui la part de valor corresponent al sòl d'una edificació en relació amb el total, es prenen com a referència els respectius valors cadastrals.

2) L'amortització dels elements d'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries comença des de la seva posada en condicions de funcionament, per la qual cosa no són amortitzables les immobilitzacions en curs. Quant als elements de l'immobilitzat intangible, no són amortitzables fins que estan en condicions de produir ingressos.

3) El fons de comerç i altres elements intangibles amb vida útil indefinida no s'amortitzen comptablement. Tanmateix, donen lloc a una deducció en la base en els termes que es comenten més endavant.

Quant a la **base sobre la qual s'aplica l'amortització**, és constituïda pel preu d'adquisició o cost de producció de l'element. De la base d'amortització s'ha de descomptar el valor residual, és a dir, el que esperem obtenir de la seva venda al final de la seva vida útil, però només si representa un import significatiu.

Els elements s'han d'amortitzar de **manera individualitzada**, element per element. Només els elements de naturalesa anàloga o sotmesos a un grau similar d'amortització es poden amortitzar en conjunt. D'altra banda, les instal·lacions tècniques constituïdes per elements separables però lligats de manera definitiva per al seu funcionament es poden considerar constitutius d'un únic element.

4.3.2. Mètodes d'amortització fiscalment admesos

Al marge de les regles especials que s'analitzen en l'apartat següent, es considera que l'amortització correspon a la depreciació efectiva dels elements quan:

1) S'apliqui l'amortització segons la taula de coeficients d'amortització lineal que preveu l'article 12.1.a de la LIS.

- 2) S'apliqui el mètode del percentatge constant.
- 3) S'apliqui el mètode dels números dígit.
- 4) S'ajusti a un pla formulat pel contribuent i acceptat per l'Administració tributària.
- 5) El contribuent justifiqui l'import de la depreciació, exercici per exercici.

Els edificis, el mobiliari i els estris no es poden acollir al mètode de percentatge constant ni al de números dígit.

Quant al primer dels mètodes, l'**amortització lineal** es basa a aplicar la taula esmentada, que estableix dos límits per a cada tipus d'element: el coeficient o percentatge màxim d'amortització anual i el nombre màxim d'anys en què s'ha d'amortitzar l'actiu, que pot ser traduït en un percentatge mínim. L'empresa es pot moure lliurement entre aquests dos límits.

Els elements utilitzats en **més d'un torn**, i que per la seva naturalesa la seva depreciació es vegi afectada per aquest fet, es poden amortitzar pel nou coeficient màxim resultant del càlcul següent:

$$\text{Coef. mínim} + [(\text{coef. màxim} - \text{coef. mínim}) \times (\text{nre. d'hores} / 8 \text{ hores})]$$

També per als **béns usats** s'estableixen regles especials, en consideració que la seva vida útil és inferior a la d'un bé nou de la mateixa naturalesa. Es consideren béns usats els que no es posin en condicions de funcionament per primera vegada, i en el cas dels edificis s'exigeix a més que tinguin una antiguitat superior a deu anys. En aquests casos es permet optar per dos sistemes per a calcular l'amortització:

- 1) Sobre el preu d'adquisició però amb un coeficient màxim equivalent a l'assenyalat a les taules multiplicat per dos.
- 2) Sobre el preu d'adquisició o cost de producció originari, si aquest es coneix o, en cas contrari, sobre aquest mateix valor determinat pericialment, considerant el coeficient màxim assenyalat en les taules.

El segon dels mètodes, el del **percentatge constant**, consisteix a aplicar el mateix percentatge sobre el valor que queda pendent d'amortitzar en cada exercici. En aplicar-se sobre un valor cada vegada menor, les quotes d'amortització són decreixents, per la qual cosa aquesta és una de les dues modalitats previstes de la denominada amortització decreixent. Per a la seva aplicació s'han de seguir els passos següents:

1) Elegir un període d'amortització entre el màxim i el mínim assenyalat en les taules. Per exemple, imaginem un equip electrònic amb un valor d'adquisició de 150.000 euros, per al qual les taules assenyalen un coeficient màxim del 20% (la qual cosa equival a un període mínim de 5 anys) i un període màxim de 10 anys. Suposem que escollim 5 anys, al qual correspon un coeficient del 20%, ja que $100\%/5 \text{ anys} = 20\% \text{ anual}$.

2) El percentatge constant aplicable es determina multiplicant el coeficient corresponent al període elegit per:

a) 1,5 quan el període d'amortització és inferior a cinc anys.

b) 2 quan és igual o superior a cinc anys i inferior a vuit.

c) 2,5 quan és igual o superior a vuit.

En el nostre cas el període és de cinc anys; per tant, el percentatge constant serà $2 \times 20\% = 40\%$.

3) El percentatge s'aplica sobre la quantitat pendent d'amortitzar en cada període d'un any, excepte en l'últim, en què s'amortitza la quantitat pendent. En el nostre cas:

Any	Valor amortitzable	Percentatge	Amortització
1	150.000	40%	60.000
2	90.000	40%	36.000
3	54.000	40%	21.600
4	32.400	40%	12.960
5	19.440	100%	19.440
Total			150.000

El tercer mètode, el dels **números dígit**, permet amortitzar de manera decreixent –amortització decreixent– o creixent –amortització progressiva. Per a la seva aplicació s'han de seguir els passos següents:

1) Elegir un període d'amortització, de la mateixa manera que ho fèiem en el mètode de percentatge constant.

2) Assignar al primer període anual d'amortització un dígit, que en el cas de l'amortització decreixent serà el que correspongui al nombre d'anys del període i en el cas de la creixent serà 1. Als successius períodes anuals se'ls assigna

una unitat menys, en el cas de l'amortització decreixent, i una més en el cas de la creixent. Si prenem l'exemple anterior, amb un període d'amortització de 5 anys, els dígit serien:

Any	Decreixent	Creixent
1	5	1
2	4	2
3	3	3
4	2	4
5	1	5

3) Sumar els dígit i dividir el total que s'ha d'amortitzar entre el resultat, i se n'obté la quota per dígit. En l'exemple: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$; per tant, la quota per dígit és $150.000 \text{ €} / 15 = 10.000 \text{ €}$.

4) Finalment, la quota anual d'amortització és el resultat de multiplicar el dígit corresponent per la quota per dígit. En l'exemple, tindriem les amortitzacions següents, segons si s'aplica la modalitat decreixent o la creixent:

Any	Decreixent	Creixent
1	$5 \times 10.000 = 50.000$	$1 \times 10.000 = 10.000$
2	$4 \times 10.000 = 40.000$	$2 \times 10.000 = 20.000$
3	$3 \times 10.000 = 30.000$	$3 \times 10.000 = 30.000$
4	$2 \times 10.000 = 20.000$	$4 \times 10.000 = 40.000$
5	$1 \times 10.000 = 10.000$	$5 \times 10.000 = 50.000$
Total	150.000	150.000

Finalment, encara que no és un mètode admès amb generalitat, s'ha de fer esment que la normativa fiscal permet aplicar la **llibertat d'amortització** en determinats casos concrets. Aplicant aquest mètode, el contribuent pot amortitzar els elements en el termini que consideri oportú, inclosa la possibilitat de fer-ho íntegrament dins del primer exercici de funcionament.

El supòsit que afecta un nombre més gran d'empreses és la llibertat d'amortització de **béns d'escàs valor**. Es consideren com a tals els elements d'immobilitzat material nous el valor unitari del qual no excedeixi de 300 euros. L'amortització lliure dels béns d'escàs valor està limitada a 25.000 euros anuals.

Un altre dels supòsits més corrents és la llibertat d'amortització aplicable a les empreses de dimensió reduïda, amb certs requisits de creació d'ocupació, que veurem més àmpliament en l'apartat 7.5 d'aquest mòdul.

4.3.3. Especialitats de l'immobilitzat intangible

En relació amb aquests actius, bàsicament hem de distingir entre dos supòsits:

1) **Immobilitzat intangible amb vida útil definida.** La seva amortització comptable es realitza en funció de la seva vida útil. Per la seva presència generalitzada en les empreses, s'ha de fer menció d'un immobilitzat intangible que és expressament previst en la taula de l'article 12.1 a LIS, en relació amb la qual cal tenir en compte el que aquesta preveu: les aplicacions informàtiques.

2) **Immobilitzat intangible amb vida útil indefinida.** En aquest cas, no es produeix la seva amortització comptable, sense perjudici que el seu valor pugui ser corregit en cas de deteriorament. Malgrat això, es poden deduir fiscalment determinades quantitats, en el que constitueix una mena d'"amortització fiscal", sense necessitat de cap comptabilització, sinó per mitjà d'un ajust extra-comptable. A aquests efectes hem de distingir:

a) **Fons de comerç.** Com a condicions per a aquesta deducció, s'exigeix que el fons de comerç s'hagi adquirit a títol oneros, que aquesta adquisició no hagi estat a una entitat del grup i que s'hagi dotat una reserva indisponible per l'import fiscalment deduïble. El límit anual màxim deduïble és d'un 5% del preu originari del fons de comerç (excepcionalment, per a 2014 i 2015, el límit anual és l'1%). Si hi ha deterioraments que es comptabilitzin posteriorment, no seran fiscalment deduïbles fins que superin les deduccions fiscals practicades anteriorment.

b) **Altres d'intangibles amb vida útil indefinida.** El límit anual màxim deduïble és d'un 5% (excepcionalment, per a 2014 i 2015, el límit és el 2%).

4.3.4. Límit a les amortitzacions en els exercicis 2013 i 2014

De manera transitòria, per als exercicis iniciats el 2013 i 2014 es va establir la **limitació de les amortitzacions** per a les societats que no complissin els requisits per a poder ser considerades empreses de dimensió reduïda en aquells anys. En concret, es va establir que l'amortització comptable dels elements d'immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries solament era deduïble fins a un límit del 70%.

Les amortitzacions no deduïdes en aquells anys a causa de la limitació es poden recuperar a partir de l'exercici 2015, de forma lineal durant deu anys o durant la vida útil de l'element, a opció del contribuent.

Consulta recomanada

Sobre especialitats de l'immobilitzat intangible, vegeu art. 12.2, 13.2 i 13.3 LIS.

Consulta recomanada

Sobre aquest límit, vegeu art. 7 Llei 16/2012.

Si es tracta d'una diferència entre la deducció comptable i la fiscal, l'aplicació d'aquesta mesura s'articula a través d'ajustos positius el 2013 i 2014, i negatius en els anys en què es produeix la recuperació.

4.4. Deterioraments i provisions

Des del punt de vista comptable, i en coherència amb el principi comptable de prudència, d'aplicació obligatòria, s'han de reconèixer els **deterioraments** de valor dels actius, efectuant la corresponent reducció de valor d'aquests que implica la comptabilització d'una despesa comptable. Alhora, quan es produeix la recuperació de deterioraments comptabilitzats anteriorment, la seva anul·lació implica la comptabilització d'un ingrés. També seguint el principi de prudència s'han de dotar les corresponents **provisions** per les obligacions conegudes al tancament de l'exercici però que són indeterminades quant a l'import o a la data en què es produiran, la qual cosa provoca, com en el cas anterior, efectes en el compte de resultats.

Si bé s'aplica la regla general, segons la qual en tot el que la norma fiscal no estableixi un tractament específic regeix la norma comptable, les diferències són nombroses, ja sigui perquè la norma fiscal no admet la deduïbilitat o perquè estableix límits quantitius o requisits perquè sigui aplicable la deducció fiscal.

4.4.1. Deterioraments de crèdits

Els riscos de possibles insolvències respecte del cobrament de crèdits de deutors –els principals d'ells normalment seran els clients– poden donar lloc a la dotació de la corresponent pèrdua per deteriorament. Ara bé, aquesta despesa no serà sempre fiscalment deduïble; per a això s'han de donar certs requisits.

Consulta recomanada

Sobre deterioraments de crèdits, vegeu art. 13.1 LIS.

En primer lloc, és necessari que es doni alguna de les circumstàncies següents:

- 1) Que hagin transcorregut almenys sis mesos des del venciment de l'obligació.
- 2) Que el deutor estigui en concurs de creditors.
- 3) Que el deutor estigui processat per delictes d'alçament de béns.
- 4) Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual en depengui el cobrament.

En segon lloc, que no es tracti d'un dels supòsits següents, respecte als quals no són deduïbles mai les dotacions.

1) Els deguts o fiançats per entitats de dret públic, excepte quan siguin objecte d'un procediment arbitral o judicial que versí sobre la seva existència o quantia.

2) Els corresponents a crèdits deguts per persones o entitats vinculades, tret que estiguin en situació de concurs i el jutge hagi obert la fase de liquidació.

3) Els corresponents a estimacions globals del risc d'insolvències. En l'apartat referit a les empreses de dimensió reduïda veurem que aquestes tenen prevista una excepció a aquesta regla.

4.4.2. Deterioraments no deduïbles

S'estableix expressament que no són deduïbles les pèrdues pels deterioraments dels elements següents:

1) Immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible. No hem de confondre el deteriorament, que correspon a la situació en què el valor de mercat és inferior al valor net comptable, amb la depreciació d'aquests béns deguda al seu funcionament, ús, gaudi o obsolescència, a la qual correspon l'amortització que, com hem vist, sí que és deduïble. D'altra banda, ja hem vist en l'apartat 4.3.3 les condicions en què són deduïbles els deterioraments del fons de comerç i d'altres intangibles amb vida útil indefinida.

2) Valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats.

3) Valors representatius de deute.

La no-deducció fiscal dels deterioraments comptabilitzats suposarà un ajust positiu en l'exercici en què s'hagi produït el deteriorament, però aquest ajust es recuperarà en el moment en què l'actiu sigui transmès, ja que el valor fiscal d'adquisició a computar serà superior al valor comptable.

4.4.3. Provisions

Seguint el criteri general ja exposat, les provisions comptables són fiscalment deduïbles, llevat que la norma fiscal disposi el contrari. Això succeeix amb les provisions següents, que es declaren no deduïbles:

- Les derivades d'obligacions implícites o tàcites.
- Les relatives a retribucions del personal a llarg termini.
- Les derivades dels costos de compliment de contractes, per l'excés de costos sobre els beneficis que se n'esperen.
- Les derivades de reestructuracions.
- Les relatives al risc de devolució de vendes.

Consulta recomanada

Sobre deterioraments no deduïbles, vegeu art. 13.2 LIS.

Consulta recomanada

Sobre provisions, vegeu art. 14 LIS.

- Les relatives a retribucions al personal mitjançant instruments de patrimoni.

En altres casos, la deducció està condicionada al compliment d'algun requisit:

- Les corresponents a actuacions mediambientals han de correspondre a un pla formulat pel contribuent i acceptat per l'Administració tributària.
- Les corresponents a garanties de reparació i revisió són deduïbles amb un límit: que la provisió no determini un saldo superior al resultat d'aplicar a l'import de les vendes amb garanties vives al final de l'exercici el percentatge determinat pel quocient següent:

$$\frac{\text{Despeses per garanties en l'exercici i en els dos anteriors}}{\text{Vendes amb garantia en l'exercici i en els dos anteriors}}$$

Entre les provisions en relació amb les quals la normativa fiscal no estableix limitacions i que, per tant, seran deduïbles en els termes previstos en la normativa comptable, la més comuna és la **provisió per a responsabilitats**. Comptablement es dota quan sigui probable que se'n derivin quantitats, de quantia indeterminada, que s'han de satisfer per a fer front a responsabilitats procedents de litigis en curs, indemnitzacions o obligacions derivades d'avals o altres garanties.

4.5. Regles de valoració

Com a norma general, s'estableix que els elements patrimonials s'han de valorar, a efectes fiscals, d'acord amb els criteris que estableix el Codi de comerç, és a dir, d'acord amb la normativa comptable, corregits per l'aplicació del que estableix la normativa fiscal. El valor comptable està determinat pel preu d'adquisició o cost de producció minorat per les amortitzacions i les pèrdues per deteriorament corresponents. A continuació analitzarem les principals correccions que s'estableixen en la normativa fiscal en relació amb els valors comptables.

4.5.1. Transmissions lucratives i societàries valorades a preu de mercat

S'estableix que s'han de valorar fiscalment a preus de mercat els elements patrimonials en determinats supòsits de transmissions, que es caracteritzen per l'absència de contraprestació dinerària. La contraprestació dinerària d'una operació ens indica de manera immediata el valor del que s'ha transmès, mentre que en absència d'aquesta s'hi ha d'aplicar algun criteri de valoració, i en aquest cas el legislador opta pel de mercat. A aquests efectes, hem d'entendre per **preu de mercat** el que hauria estat acordat en condicions normals de mercat entre parts independents. En termes generals, aquest valor és equivalent al concepte comptable de **valor raonable** –import pel qual es pot intercanviar un actiu

Consulta recomanada

Sobre transmissions lucratives i societàries valorades a preu de mercat, vegeu art. 17 LIS.

o liquidar un passiu, entre parts interessades i degudament informades, que facin una transacció en condicions d'independència mútua–, per la qual cosa podem considerar que no es produirà diferència en els supòsits en què la norma comptable estableixi l'aplicació del valor raonable i la fiscal la del valor de mercat. Tanmateix, en la majoria de supòsits que analitzarem no es produeix renda des del punt de vista comptable, mentre que sí que es produeix des del punt de vista fiscal, la qual cosa comporta l'existència d'ajustos.

Els principals supòsits de valoració fiscal a preu de mercat a què fèiem referència són els següents:

1) Elements adquirits o transmesos a títol lucratiu, és a dir, sense contraprestació, com es dona en els casos de donacions, herències, llegats, condonacions, etc.; s'exclouen expressament d'aquest supòsit les subvencions. Des del punt de vista comptable, la societat que rep l'element l'ha de valorar comptablement pel seu valor raonable, per la qual cosa no hi ha diferència. En canvi, l'entitat que fa la transmissió ha de donar de baixa el bé transmès pel seu valor net comptable, pel qual sí que es produeix una diferència entre els tractaments comptable i fiscal. S'ha d'assenyalar, a més, que en la societat transmissora el fet de no rebre contraprestació implica una pèrdua comptable, mentre que és possible que aquesta pèrdua no resulti fiscalment deduïble (vegeu punt 4.2.2.d).

2) Aportacions no dineràries a societats. En aquest cas la valoració fiscal a preu de mercat s'ha d'aplicar tant als béns aportats com a les accions o participacions rebudes a canvi. Des del punt de vista de la societat que rep l'aportació, cal assenyalar que la normativa comptable estableix que l'element rebut es valori pel valor raonable, motiu pel qual normalment no hi ha diferència amb el criteri fiscal. Quant a la societat que aporta, comptablement es considera que s'ha de donar a l'operació el mateix tractament que a les permutes –que veurem més endavant– i per tant les accions o participacions rebudes conserven el valor de l'element aportat, és a dir, el valor net comptable, de manera que en valorar-lo fiscalment pel valor de mercat es posa de manifest una diferència que motivarà un ajust extracomptable.

3) Elements transmesos als socis a causa de dissolució, separació de socis, reducció de capital amb devolució d'aportacions, repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis. L'anàlisi comptable dels diversos supòsits possibles supera les pretensions d'aquest mòdul, per la qual cosa ens limitem a assenyalar que la valoració fiscal a preu de mercat dels elements transmesos en ocasió de les operacions esmentades pot determinar una renda fiscal per a la societat, per la diferència entre el valor de mercat del bé transmès i el seu valor net comptable, i en el soci. Segons la norma de valoració comptable que hi sigui aplicable, i en particular quan aquesta sigui diferent de la de valor raonable, es produiran diferències que motivaran ajustos extracomptables.

4) Elements transmesos en virtut de fusió, absorció i escissió. En primer lloc, hem d'assenyalar que aquestes operacions es poden acollir al règim especial estudiat en l'apartat 7.4 d'aquest mòdul, que implica una excepció a la regla de valoració fiscal a preu de mercat, per tal com precisament es caracteritza perquè no genera rendes fiscals, com veurem al seu moment. En els casos en què aquestes operacions no s'acullin al règim indicat especial, la valoració a preu de mercat dels elements transmesos i, si escau, de les accions o participacions rebudes per part de totes les entitats que hi intervinguin pot determinar ajustos extracomptables segons quines siguin les normes de valoració comptable que hi siguin aplicables.

5) Elements adquirits per permuta. Des del punt de vista comptable es distingeix entre permutes comercials, en què el bé rebut es valora pel valor raonable del lliurat, i les permutes no comercials, en què el bé rebut es valora pel valor fiscal del lliurat. D'acord amb això, en general no es produiran ajustos extracomptables en les permutes comercials i sí en les no comercials.

6) Valors mobiliaris adquirits per canvi i conversió. En aquestes operacions, en què es lliura un valor mobiliari a canvi d'un altre, s'hi apliquen comptablement les regles que conté el Pla general de comptabilitat per a instruments financers. Es produiran ajustos en els casos en què, segons les regles esmentades, hi sigui aplicable un valor diferent del de mercat.

4.5.2. Operacions vinculades

En les operacions realitzades entre persones o entitats que pertanyen a un mateix grup d'interessos, de vegades és possible obtenir estalvis fiscals o diferiments de la tributació mitjançant la modificació dels preus que s'aplicarien en condicions habituals. Per exemple, en una compravenda entre dues societats que pertanyen als mateixos socis es pot obtenir un estalvi fiscal elevat el preu, si la venedora té pèrdues i la compradora beneficis. Per tal d'evitar aquests efectes il·lícits, la norma fiscal estableix que les operacions entre parts vinculades s'han de valorar a preu de mercat.

S'ha d'assenyalar que en aquest aspecte la norma fiscal no s'aparta substancialment de la comptable, ja que segons aquesta les operacions entre entitats del mateix grup s'han de valorar pel valor raonable, que ja hem apuntat que era un concepte equivalent al de valor de mercat contingut en la norma fiscal. Tanmateix, el concepte comptable de grup a aquests efectes no és absolutament coincident amb el de grup de vinculació segons la norma fiscal, per la qual cosa de vegades hi haurà diferències que provocaran ajustos extracomptables. A més, el valor de mercat d'una determinada operació es pot prestar a discussió, per la qual cosa els ajustos poden procedir del fet que l'Administració consideri que el valor és un altre. Finalment, no podem oblidar que no sempre es produeix per part de les empreses un compliment estricte de la normativa

Consulta recomanada

Per a operacions vinculades, vegeu art. 18 LIS i art. 16 a 21 ter RIS.

comptable, i menys quan hi ha aspectes amb un cert grau d'indefinició com el que ens ocupa, per la qual cosa no serà infreqüent que els ajustos extracomptables es deguin simplement a una comptabilització incorrecta.

Es consideren **persones i entitats vinculades**, entre d'altres, les següents:

- 1) Una entitat i els seus socis o partícips amb un percentatge de participació igual o superior al 25%.
- 2) Una entitat i els seus consellers o administradors.
- 3) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relació de parentiu, per consanguinitat o afinitat, fins al tercer grau dels socis o partícips amb els percentatges del punt 1), consellers o administradors.
- 4) Dues entitats que pertanyin al mateix grup d'acord amb la definició que en fa l'article 42 del Codi de comerç. El grup ha de ser constituït per una entitat dominant i totes les seves dominades. Es considera dominant l'entitat que pugui assumir, directament o indirectament, el control d'altres. És el que passa, entre altres supòsits, quan posseeixi la majoria de drets de vot o tingui la facultat de nomenar o destituir la majoria de membres de l'òrgan d'administració de la dominada.
- 5) Una entitat i els socis o partícips, amb els percentatges abans indicats, o els consellers o administradors d'una altra entitat del mateix grup.
- 6) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relació de parentiu, per consanguinitat o afinitat, fins a tercer grau dels socis o partícips amb el percentatge del punt 1), consellers o administradors d'una altra entitat del mateix grup.
- 7) Una entitat i una altra de participada indirectament en almenys un 25% per la primera. Per exemple, si la societat A participa en la societat B en un 60% i la societat B participa en la societat C en un 50%, la societat A i la C estan vinculades, ja que la primera participa indirectament en un 30% en la segona (60% del 50%).
- 8) Dues entitats en què les mateixos socis o partícips, o bé els seus cònjuges o persones unides per relació de parentiu, per consanguinitat o afinitat, fins al tercer grau, participin, directament o indirectament, almenys en un 25%.
- 9) Una entitat resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'estranger.

En la determinació del valor de mercat en les operacions vinculades s'han de comparar les circumstàncies d'aquestes operacions amb operacions entre persones o entitats que puguin ser equiparables. Per a determinar si són equiparables s'ha de fer la denominada **anàlisi de comparabilitat**, tenint en compte

una sèrie de circumstàncies previstes reglamentàriament, com les característiques dels béns o serveis, les funcions i riscos assumits per les parts, els termes contractuals, les característiques dels mercats, etc.

Per a calcular el valor es preveuen cinc mètodes, havent d'optar pel més adequat:

1) **Mètode del preu lliure comparable**, que compara el preu de l'operació vinculada amb el preu d'una altra d'idèntica o similar, realitzada entre persones o entitats independents en circumstàncies equiparables.

2) **Mètode del cost incrementat**, que afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions comparables realitzades entre parts independents.

3) **Mètode del preu de revenda**, que sostreu del preu de revenda (el que aplicarà posteriorment l'adquirent) el marge habitual en operacions comparables realitzades entre parts independents.

4) **Mètode de la distribució del resultat**, que calcula el preu de manera que quedi repartit el resultat entre les parts vinculades que intervenen en el conjunt de les operacions en funció de les condicions normals entre parts independents.

5) **Mètode del marge net operacional**, que atribueix a les operacions realitzades amb una persona o entitat vinculada el resultat net, calculat sobre costos, vendes, etc. utilitzant les relacions sobre aquestes magnituds que siguin habituals en operacions similars entre parts independents.

A més, s'estableix que les persones o entitats vinculades estan obligades a mantenir a disposició de l'Administració determinada **documentació justificativa del valor de mercat** de les operacions vinculades realitzades. Aquesta documentació exigida pot arribar a presentar una complexitat notable, i consta de dues parts: documentació relativa al grup i documentació de l'obligat tributari. No obstant això, s'estableix un contingut simplificat per a les persones o entitats de les quals l'import de la xifra de negocis sigui inferior a 45 milions d'euros. D'altra banda, hi ha determinats supòsits que s'eximeixen de l'obligació de documentació, el principal dels quals, aplicable a entitats amb qualsevol xifra de negocis, és el cas en què el total de contraprestació per operacions vinculades amb una mateixa persona o entitat no superi en el període impositiu els 250.000 euros de valor de mercat.

En relació amb aquesta informació, cal tenir en compte que es consideren infraccions greus, amb sancions previstes relativament importants, tant el fet de no aportar la documentació, o de fer-ho de manera incompleta, inexacta o amb dades falses, com que el valor declarat per a l'operació vinculada no correspongui amb el resultant.

Per a evitar confusions freqüents, cal aclarir que la normativa fiscal no obliga a dur a terme les operacions vinculades a preu de mercat sinó a valorar-les, a efectes fiscals, pel preu esmentat. Per tant, si el valor que resulta de la comptabilitat no és el de mercat, el que és procedent és fer els corresponents ajustos extracomptables. Aquests ajustos són de dos tipus:

1) **Ajust primari:** és el que ajusta el valor reflectit en comptabilitat al valor de mercat. És important indicar que aquest ajust és **bilateral**, és a dir, afecta les dues parts que intervenen en l'operació.

Exemple d'ajust primari

Per exemple, si en la comptabilitat de les societats vinculades A i B apareix la prestació d'un servei de la primera a la segona per un preu de 10.000 euros i el seu valor de mercat és de 16.000 euros, és procedent un augment de la base imposable de la societat A en 6.000 euros, però també una reducció en la base imposable de la societat B en 6.000 euros.

2) **Ajust secundari:** respon a la transferència patrimonial produïda. Es preveu que aquest ajust correspongui a la naturalesa de les rendes posades de manifest. En el cas de la relació soci-societat es concreta aquest tractament, en el sentit següent:

a) Quan la diferència és a favor del soci, la part que correspongui al seu percentatge de participació es considera retribució de fons propis per a la societat i participació en beneficis per al soci. La resta serà igualment retribució de fons propis per a la societat i utilitat percebuda per la seva condició de soci per a aquest.

b) Quan la diferència és a favor de l'entitat, la part de diferència que correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat tindrà per a aquesta la condició d'aportació del soci i augmentarà el valor d'adquisició de les participacions per a aquest. La resta tindrà la consideració de renda per a l'entitat i de liberalitat per al soci.

Exemple d'ajust secundari

Suposem en l'exemple anterior que la societat A és sòcia, amb una participació del 40%, en la societat B. En primer lloc, podem constatar l'existència d'una transferència patrimonial de 6.000 euros de la primera a la segona, ja que li ha prestat uns serveis valorats en 16.000 euros i només li cobrarà 10.000 euros. En segon lloc, vegem quins ajustos secundaris implica això. Ens trobem en el segon dels supòsits anteriorment exposats: transferència del soci a favor de l'entitat. La part d'aquesta transferència que correspon a la participació del soci és: 40% de 6.000 € = 2.400 €. La resta és de 3.600 euros. Per tant, 2.400 euros es consideren una aportació del soci, que augmenta el valor d'adquisició de les seves participacions per a aquest, la qual cosa, de moment, no implica cap renda. En canvi, segons el que s'ha dit, la societat B tindrà una renda de 3.600 euros i la societat A no tindrà cap despesa deduïble, ja que, com hem vist en l'apartat 4.2.2, les liberalitats no tenen aquest caràcter.

4.6. Imputació temporal

El gravamen del fet imposable de l'impost es basa en la divisió en períodes impositius independents, habitualment coincidents amb l'any natural. Aquesta independència explica la importància de les regles d'imputació temporal, que ens indicaran en quin període impositiu concret s'han d'imputar els ingressos i les despeses que determinen el resultat comptable del qual parteix la liquidació.

4.6.1. Criteri general: la meritació

El criteri d'imputació adoptat per les normatives comptable i fiscal amb caràcter general és el de la **meritació**. Aquest criteri queda definit en la norma fiscal, indicant que els ingressos i les despeses s'imputaran en el període impositiu en què es meritin, atenent el corrent real de béns i serveis que aquests representen, amb independència de la data del seu cobrament o del seu pagament, respectant la correlació adequada entre els uns i els altres. D'aquesta manera, amb caràcter general, a més d'establir l'aplicació del criteri de la meritació, disposa la no-aplicació del criteri de caixa (segons les dates de cobrament o pagament) i complementa la interpretació del primer amb el principi de correlació d'ingressos i despeses, segons el qual els ingressos i les despeses necessaris per a l'obtenció d'aquests s'imputaran al mateix exercici.

Atesa la coincidència general del criteri d'imputació temporal comptable i fiscal, els ajustos extracomptables derivats de la imputació temporal es produiran habitualment quan hi siguin aplicables els criteris especials exposats a continuació, sense perjudici dels que també es donin en els supòsits, menys freqüents, de criteris comptables especials.

Tampoc no s'ha d'oblidar que la liquidació de l'impost parteix del resultat determinat segons la normativa comptable, i suposant l'aplicació correcta d'aquesta. És per això que, la comptabilització incorrecta també pot determinar la necessitat de fer ajustos. Doncs bé, la comptabilització incorrecta des del punt de vista de la imputació temporal provoca efectes fiscals rellevants, que són objecte d'anàlisi a continuació.

Consulta recomanada

Sobre la meritació, vegeu art. 11.1 LIS.

4.6.2. Efectes fiscals de l'aplicació incorrecta dels criteris d'imputació temporal en la comptabilitat

L'aplicació incorrecta dels criteris d'imputació temporal en la comptabilització d'ingressos i despeses no implica sempre, com es podria suposar, la necessitat d'efectuar la corresponent correcció mitjançant un ajust extracomptable. En efecte, les conseqüències fiscals són asimètriques, i s'ha de distingir entre els supòsits en els quals la tributació es retarda i aquells en què aquesta s'anticipa.

Consulta recomanada

Sobre els efectes fiscals de l'aplicació incorrecta dels criteris d'imputació temporal en la comptabilitat, vegeu art. 11.3 LIS.

En els casos en què l'aplicació incorrecta dels criteris d'imputació impliqui un retard de la tributació, ja sigui perquè un ingrés s'ha comptabilitzat en un període posterior o una despesa en un període anterior a què correspon, no s'ha de tenir en compte el criteri utilitzat comptablement, i s'hi ha de practicar el corresponent ajust extracomptable.

Tanmateix, en els casos en què l'aplicació incorrecta dels criteris d'imputació impliqui una anticipació de la tributació, ja sigui perquè un ingrés s'ha comptabilitzat en un període anterior o una despesa en un període posterior al que correspongui, s'hi ha d'aplicar, amb caràcter general, el criteri utilitzat comptablement, sempre que no en derivi una tributació inferior a la que hauria correspost mitjançant l'aplicació de les normes d'imputació temporal correctes.

En aquest segon cas, s'accepta la imputació temporal adoptada en la comptabilitat, tot i ser incorrecta, ja que no produeix cap perjudici per a la Hisenda pública sinó un avançament de tributació. És per això que és comprensible que s'adoptin cauteles per a evitar que la norma es pugui utilitzar com a mitjà d'elusió fiscal, i se n'ha d'impedir l'aplicació quan produeixi una tributació inferior. Els casos més habituals en els quals, mitjançant l'avançament d'ingressos o el retard de despeses, es pot produir una tributació inferior són aquells en què d'aquesta manera s'aconsegueix compensar una base negativa o aplicar una deducció els terminis de la qual per a la compensació o aplicació, respectivament, expiren en aquest exercici.

D'acord amb això, podem resumir esquemàticament l'efecte de la comptabilització d'ingressos o despeses en un període diferent del de la seva meritació:

	Exercici meritació	Exercici comptabilització	Exercici imputació fiscal
Ingressos	n	$n + 1$	n
	n	$n - 1$	$n - 1$
Despeses	n	$n + 1$	$n + 1$
	n	$n - 1$	n

4.6.3. Criteris especials

Si bé no són els únics, considerem que els criteris especials més rellevants són els següents:

1) Quan el contribuent fa ús de l'**excepció al criteri de la meritació que conté la normativa comptable**, segons la qual es pot utilitzar un altre criteri d'imputació temporal quan aquest permeti aconseguir la veritable imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa. L'eficàcia fiscal d'aquesta opció està condicionada al fet que s'obtingui l'aprovació de l'Administració, amb la sol·licitud prèvia. En cas contrari, s'hauran de fer els corresponents ajustos extracomptables que acomodin la base imposable al criteri de la meritació, llevat que aquests ajustos no siguin necessaris segons el que s'ha comentat en el punt anterior en relació amb l'efecte de la comptabilització d'ingressos o despeses en un període diferent del de la seva meritació.

2) En el cas de les **operacions a terminis o amb preu ajornat**, les rendes s'entenen obtingudes proporcionalment a mesura que siguin exigibles els cobraments corresponents, tret que l'entitat opti per aplicar-hi el criteri de la meritació. És obvi que, en condicions habituals, l'entitat preferirà el criteri de caixa al de la meritació, ja que li permetrà retardar el pagament de l'impost i ajustar-lo a les disponibilitats de tresoreria. Cal indicar que si es produeix l'endós, el descompte o el cobrament anticipat dels imports ajornats, la renda pendent d'imputació s'entén obtinguda en aquell moment.

A aquests efectes, es consideren operacions a terminis o amb preu ajornat aquelles el preu de les quals s'ajorni, totalment o parcialment, sempre que entre el moment del lliurament i l'últim termini de cobrament hi hagi més d'un any.

4.7. Exempcions per a evitar la doble imposició

Aquestes exempcions responen al principi de capacitat econòmica, que tracta d'evitar que una mateixa renda sigui sotmesa dues vegades a tributació, és a dir, que es produeixi el fenomen conegut com a doble imposició. Les mesures que preveu la normativa fiscal es dirigeixen a pal·liar dos tipus de doble imposició: la interna, que es produeix quan una renda és gravada en seu d'una societat i novament en seu dels seus socis quan la renda es reparteix, i la internacional, que a més de pal·liar el mateix efecte exposat, quan societat i soci es troben en estats diferents, es dirigeix també a compensar el gravamen suportat per un mateix contribuent en dos estats diferents.

Consulta recomanada

Sobre criteris especials, vegeu art. 11.2 i 11.4 LIS.

4.7.1. Dividends i rendes derivades de la transmissió de participacions en entitats

La doble imposició, pel fet de tributar en seu del soci quan ja s'ha tributat en seu de la societat, es produeix en dos supòsits:

- 1) Quan entre les rendes del contribuent es troben dividends o participacions en beneficis d'una societat.
- 2) Quan en la liquidació del contribuent s'integrin rendes derivades de la transmissió d'accions o participacions en una altra societat, ja que habitualment en el preu de transmissió d'aquestes s'inclou una part de valor corresponent a les reserves procedents de l'acumulació de beneficis que han tributat.

Per a pal·liar aquesta doble imposició s'aplica l'exempció que aquí estudiem en la liquidació del soci. Per evitar confusions hem d'aclarir que l'exempció és aplicable a contribuents de l'impost sobre societats que siguin socis d'altres entitats. No estem analitzant la doble imposició que es produeix quan els socis són persones físiques, ja que pertany a l'àmbit de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

L'exempció en cas de **dividends i assimilats** té els requisits següents:

- 1) Que la participació, directa o indirecta, en la societat que reparteix els dividends sigui igual o superior al 5%, o bé que el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 20 milions d'euros.
- 2) Que aquesta participació s'hagi mantingut, almenys, un any abans de la data de percepció dels dividends o, en cas contrari, que es mantingui posteriorment fins a completar aquest termini.
- 3) Si l'entitat que reparteix el dividend és no resident, s'exigeix, a més, que l'entitat que reparteix els dividends hagi estat subjecta i no exempta per un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a l'impost sobre societats a un tipus nominal, almenys, del 10% en l'exercici en el qual s'hagin obtingut els beneficis que es reparteixen. Aquest requisit es considera complert quan l'entitat participada sigui resident en un país amb el qual Espanya tingui subscript un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació.

L'exempció en el cas de **transmissió de participacions** exigeix el compliment dels mateixos requisits que acabem d'exposar. En principi, l'exempció afecta la renda corresponent a l'import total obtingut en la transmissió de les participacions al capital de l'entitat participada. No obstant això, cal analitzar en quin període s'han de complir els requisits ja que és possible el compliment solament parcial. A aquests efectes, diferenciarem els supòsits següents:

Consulta recomanada

Sobre aquest capítol, vegeu art. 21 LIS.

1) Si la societat participada és resident, els requisits de participació s'han de complir en la data de transmissió, per la qual cosa el cas no és susceptible d'un compliment parcial: o es compleixen o no es compleixen.

2) Si la societat participada és no resident, els requisits de participació també s'han de complir en la data de transmissió, però el requisit que la renda hagi estat subjecta a un impost idèntic o anàleg s'ha de complir en tots els exercicis de tinença de la participació. Si només es compleix en alguns d'aquests exercicis, la regla és que es deixa exempta la part de renda que correspon als exercicis en què es compleix el requisit, encara que les normes per a determinar com es reparteix la renda entre els diversos exercicis tenen una complexitat l'anàlisi de la qual excedeix les pretensions d'aquest mòdul.

4.7.2. Rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent

N'estan exemptes les rendes positives obtingudes a l'estranger a través d'un establiment permanent de la societat situat fora del territori espanyol, quan aquest hagi estat subjecte i no exempt a un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'impost sobre societats amb un tipus nominal, almenys, d'un 10%, en els mateixos termes exposats en l'apartat anterior. Amb aquestes mateixes condicions, n'estan exemptes les rendes derivades de la transmissió d'un establiment permanent com l'indicat.

Consulta recomanada

Sobre aquest capítol, vegeu art. 22 LIS.

4.8. Reduccions de la base imposable

4.8.1. Reserva de capitalització

Aquesta mesura pretén fomentar el finançament propi de les societats, en detriment de la de tercers, afavorint que capitalitzin els beneficis obtinguts en lloc de distribuir dividendes.

Consulta recomanada

Sobre la reserva de capitalització, vegeu art. 25 LIS.

Poden aplicar aquest incentiu fiscal les societats que tributin al règim general i al tipus incrementat previst per a les entitats de crèdit i d'hidrocarburs. Per tant, l'incentiu no és aplicable a entitats amb tipus impositius inferiors, com són les institucions d'inversió col·lectiva, les associacions d'utilitat pública i fundacions acollides al règim especial o les cooperatives fiscalment protegides.

L'incentiu consisteix en una reducció de la base imposable del 10% de l'increment dels fons propis de l'entitat en el període impositiu. A l'efecte de calcular l'increment dels fons propis, no es tenen en compte els resultats dels exercicis respectius que es comparen. És a dir:

Increment fons propis = ((fons propis al final de l'exercici – resultats de l'exercici) – (fons propis a l'inici de l'exercici – resultats de l'exercici anterior))

Hi ha determinades partides que no s'han de tenir en compte a l'hora de calcular l'increment, ni el manteniment posterior, dels fons propis, com són les aportacions de socis, les ampliacions de capital amb càrrec a crèdits o les reserves legals o estatutàries. D'aquesta manera, a grans trets, podem dir que l'increment dels fons propis correspon als beneficis de l'exercici anterior que no hagin estat repartits com a dividends ni destinats a reserva legal o estatutària.

La minoració de la base imposable no pot excedir del 10% de la base imposable prèvia a aquesta reducció i a la compensació de bases negatives anteriors. Si no es pogués aplicar tota la reducció a causa d'aquest límit, l'excés no deduït es pot deduir en els dos períodes següents, sempre respectant el límit esmentat en el període corresponent.

Els **requisits** per a la seva aplicació són els següents:

- 1) Els fons propis incrementats s'han de mantenir durant el termini de cinc anys a comptar des del tancament del període impositiu al qual correspongui la reducció, sense tenir en compte, per al còmput d'aquest manteniment, les pèrdues comptables generades per la societat.
- 2) S'ha de dotar una reserva indisponible per l'import de la reducció, i mantenir-la durant els mateixos anys que el manteniment exposat en el punt anterior.

4.8.2. Compensació de bases negatives

Malgrat el principi d'independència d'exercicis que regeix en l'impost sobre societats, la prevalença del principi de capacitat econòmica justifica que es permeti minorar la base imposable en l'import de les bases negatives d'exercicis anteriors, ja que altrament no s'estaria gravant realment la renda obtinguda per l'entitat al llarg de la seva vida.

En conseqüència, si en el procés liquidador resulta una base imposable positiva, la liquidació segueix segons l'esquema assenyalat en el punt 4.1.1, mentre que si en resulta una base imposable negativa es genera el dret a la seva futura compensació, segons el que s'indica a continuació, i és procedent la devolució de les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats.

Consulta recomanada

Sobre compensació de bases negatives, vegeu art. 26 LIS.

Quant al **termini de compensació**, ha anat patint freqüents modificacions, tendents a augmentar-lo. En l'exercici 2014 el termini estava establert en divuit anys, però a partir de 2015 es va suprimir la limitació temporal, de manera que les bases imposables que a 1 de gener de 2015 estiguessin dins del termini de compensació, es poden compensar sense limitació a cap termini.

Si bé ja no hi ha un límit temporal a la compensació de bases, sí que hi ha un **límit quantitatiu**. En concret, l'import de la compensació està limitat al 70% de la base imposable prèvia a l'aplicació de la reducció per reserva de capitalització i a la mateixa compensació de la base negativa. No obstant això, hi ha un import mínim compensable d'1 milió d'euros, de manera que si el 70% de la base imposable prèvia és inferior a aquesta xifra, es poden compensar bases negatives fins a 1 milió.

Sense estendre'ns més en el tema, fem menció del fet que el legislador, amb la finalitat d'evitar la pràctica consistent a comprar empreses amb pèrdues amb l'únic objectiu d'aprofitar les seves bases negatives, ha establert una restricció a la compensació que s'aplica quan es donen determinats requisits en les compres de participacions de societats inactives amb bases negatives.

5. Deute tributari

5.1. Tipus de gravamen i quota íntegra

La Llei defineix la **quota íntegra** com el resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base imposable, encara que hauríem de matisar que, en cas que la base imposable sigui zero o negativa, la quota íntegra serà zero. Vegem-ho a continuació.

Consulta recomanada

Sobre tipus de gravamen i quota íntegra, vegeu art. 29 i 30 LIS.

La Llei de l'impost sobre societats vigent ha suposat una rebaixa generalitzada dels tipus de gravamen en relació amb la situació anterior, encara que de forma escalonada. Per això, s'exposen a continuació els principals tipus de gravamen en vigor a partir de l'exercici 2016, acompanyats de l'esment als que eren aplicables el 2014 i els de aplicació temporal el 2015.

- 1) Tipus general: **25%** (30% el 2014 i 28% el 2015).
- 2) Entitats dedicades a l'exploració, recerca i explotació de jaciments d'hidrocarburs: **30%** (35% el 2014 i 33% el 2015).
- 3) Entitats de crèdit: **30%** (també 30% el 2014 i 30% el 2015).
- 4) Entitats de nova creació (excepte que tingui la consideració de patrimonials) per al primer període amb base imposable positiva i el següent: **15%** (15% fins a 300.000 € i 20% per a la resta, el 2014, i 15% el 2015).
- 5) Cooperatives fiscalment protegides, pels resultats cooperatius (els extracooperatius tributen al tipus general): **20%** (també 20% el 2014 i 20% el 2015).
- 6) Entitats sense finalitats lucratives acollides a la Llei 49/2002 (estudiades en l'apartat 7.7.1 d'aquest mòdul): **10%** (també 10% el 2014 i 10% el 2015).
- 7) Societats d'inversió i fons d'inversió: **1%** (també 1% el 2014 i 1% el 2015).
- 8) Fons de pensions: **0%** (també 0% el 2014 i 0% el 2015).

A partir de la quota íntegra se segueix el procés de liquidació mitjançant l'aplicació de les deduccions per a evitar la doble imposició i les bonificacions, sense que sigui obligatori respectar un determinat ordre entre aquestes. Posteriorment s'hi apliquen les deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats. En aquest punt, el resultat, denominat quota líquida, no pot ser negatiu sinó, com a mínim, zero. D'aquests resultats es resten les retencions suportades, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats realitzats,

i, ara sí, es pot donar un resultat, denominat quota diferencial, negatiu, és a dir, a tornar. Finalment, s'han de regularitzar els incentius aplicats en exercicis anteriors el dret dels quals a l'aplicació s'hagi perdut en l'exercici a causa de l'incompliment de requisits legals. Estudiem a continuació tots aquests components.

5.2. Deduccions per a evitar la doble imposició

5.2.1. Deducció per doble imposició interna

En els exercicis 2014 i anteriors, la doble imposició interna es pal·liava mitjançant l'aplicació de deduccions. Aquest mecanisme va desaparèixer a partir de l'exercici 2015, que va ser substituït, com hem vist, per una exempció (vegeu apartat 4.7.1 d'aquest mòdul). Malgrat això, cal tenir en compte que en l'actualitat hi pot haver deduccions per doble imposició interna generades en períodes anteriors a 2015 i que ni en l'exercici de generació, ni en exercicis posteriors, s'hagin pogut aplicar, per insuficiència de la quota. En relació amb aquestes, la disposició transitòria 23a.4 de la LS estableix que es poden aplicar en els períodes impositius següents, sense límit temporal.

5.2.2. Deducció per doble imposició internacional

La doble imposició internacional es pot produir per les mateixes circumstàncies que la doble imposició interna: que siguin gravats els dividendes repartits per una societat participada o les plusvàlues per vendes de participacions en aquesta, quan l'origen són beneficis que ja havien estat gravats en seu d'aquesta societat participada. Aquesta és la denominada **doble imposició econòmica**. Sense perjudici d'això, el supòsit més característic de la doble imposició internacional es presenta quan es combina la regla de personalitat, de conformitat amb la qual els contribuents tributen per la totalitat de la seva renda amb independència del lloc de la seva producció, i la regla de territorialitat, segons la qual els contribuents no residents han de tributar per la renda generada en un determinat estat. Aquesta última és la denominada **doble imposició jurídica**, que es produeix quan un contribuent tributa, per una mateixa renda, en l'estat de producció i en l'estat de residència.

La doble imposició internacional es mitiga fonamentalment mitjançant la subscripció de convenis per a evitar la doble imposició, que són tractats internacionals les mesures dels quals es dirigeixen fonamentalment a la finalitat esmentada. Espanya ha subscrit convenis amb la majoria de països amb els quals té un volum significatiu de relacions econòmiques. La seva anàlisi escapa a les pretensions d'aquest mòdul. Ens limitarem a destacar que les mesures previstes en la normativa de l'impost sobre societats per a evitar la doble imposició internacional –tant les exempcions exposades en l'apartat 4.7 d'aquest

Consulta recomanada

Sobre deducció per doble imposició internacional, vegeu art. 31 i 32 LIS.

mòdul com les deduccions que s'exposen a continuació– tenen un caràcter subsidiari, ja que en molts casos la doble imposició no s'arriba a produir perquè ho eviten les disposicions del conveni corresponent.

Les deduccions per a la correcció de la doble imposició internacional tenen la regulació següent:

1) Doble imposició jurídica

S'aplica en els supòsits en què la societat contribuent per l'impost sobre societats ha tributat a l'estranger per les mateixes rendes que se sotmeten a imposició a Espanya. En aquest cas, aquest contribuent pot deduir la més petita de les dues quantitats següents:

- a) L'import efectiu del que ha satisfet a l'estranger per raó d'un impost de naturalesa idèntica o similar a l'impost sobre societats amb motiu de l'obtenció d'aquestes rendes.
- b) L'import de la quota íntegra que correspondria pagar a Espanya si s'haguessin obtingut aquestes rendes en territori espanyol.

2) Doble imposició econòmica

S'aplica quan la societat matriu resident a Espanya percep dividendes d'una societat filial estrangera i, a més, es compleixen els requisits següents:

- a) Que el percentatge de participació en la filial estrangera sigui, almenys, del 5%, de forma directa o indirecta, o bé que el valor d'adquisició d'aquesta participació sigui superior a 20 milions d'euros.
- b) Que la participació s'hagi mantingut durant l'any anterior al dia en què és exigible el dividend o, en cas contrari, que es mantingui el temps necessari per a completar aquest termini.

La deducció aplicable és la quantia de l'impost efectivament pagat per la societat no resident a causa dels beneficis amb càrrec als quals s'ha pagat el dividend. Si s'aplica la deducció, s'haurà de sumar a la base l'esmentat impost pagat a l'estranger per la societat que distribueix el dividend, la qual cosa equival a dir que la societat perceptora del mateix tributarà per la part dels beneficis que donen origen al dividend abans d'haver suportat la tributació en seu de la societat estrangera.

Existeix un límit conjunt per a ambdues deduccions: la seva suma no pot excedir de la quota íntegra que s'hagués pagat a Espanya per aquestes rendes, si haguessin estat obtingudes en territori espanyol. L'excés sobre aquest límit no és deduïble com a deducció de la quota, però pot considerar-se despesa fiscalment deduïble de la base.

En tots dos casos s'estableix que les deduccions no practicades per insuficiència de quota per a absorbir-les es poden deduir en els exercicis següents, sense límit temporal.

És convenient cridar l'atenció que la LIS, com hem vist, preveu dues mesures que poden evitar la doble imposició internacional: l'exempció per doble imposició analitzada en l'apartat 4.7, i la deducció que acabem d'exposar. Si totes dues resulten aplicables, l'aplicació d'una mesura o una altra és opcional per a la societat.

5.3. Bonificacions

Les bonificacions són reduccions practicades sobre la quota que es determinen a partir de la consideració de renda bonificada d'una part de la base imposable. El càlcul de la bonificació s'estableix aplicant un percentatge a la quota bonificable, que al seu torn es calcula aplicant el tipus impositiu a la part de la base que correspon a la renda bonificada. Les rendes previstes amb caràcter general són:

1) Per **activitats a Ceuta i Melilla**. S'aplica a les entitats amb domicili fiscal, sucursal o establiment permanent en els territoris esmentats i per a les operacions que tanquin en l'esmentat territori el cicle mercantil complet, en el qual es determinin els resultats econòmics, i no solament parts aïllades. La bonificació és del 50% de la quota íntegra corresponent als resultats esmentats.

2) Per **activitats de prestació de serveis públics locals**. Tenen una bonificació del 99% les rendes obtingudes en la prestació de determinats serveis que són competència de les entitats públiques locals territorials, municipals i provincials.

5.4. Deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats

Mitjançant aquestes deduccions es pretén fomentar determinades activitats que es considera que tenen una repercussió positiva en el conjunt de l'economia i la societat. Fa alguns anys, hi havia un nombre més gran de supòsits de deducció, que van iniciar un procés de desaparició progressiva a partir de 2007 i que van quedar reduïdes, a partir de l'exercici 2015, a les que s'exposen a continuació. No obstant això, la possible insuficiència de quota perquè es puguin aplicar en l'exercici de la seva generació i en els següents pot provocar que hi hagi algunes d'aquestes deduccions generades i pendents

Consulta recomanada

Sobre bonificacions, vegeu art. 33 i 34 LIS.

Consulta recomanada

Sobre deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats, vegeu art. 35 a 39 LIS.

d'aplicar. Sense ànim d'exhaustivitat, algunes de les deduccions que hi havia i ja no existeixen el 2015 són: per inversions mediambientals, per despeses de formació professional, per reinversió de beneficis extraordinaris i per inversió de beneficis.

Les principals deduccions aplicables en el moment de redactar aquest mòdul són les següents:

1) Per **activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica**. Donen dret a deducció les despeses per aquestes activitats així com les inversions en elements d'immobilitzat material i intangible, excepte els béns immobles, que s'hi apliquin i que siguin posades en condicions de funcionament en l'exercici. Els conceptes de recerca i desenvolupament i d'innovació tecnològica són definits en la mateixa LIS. Quant a la quantificació de les deduccions, sobre els conceptes que donen dret a deducció s'apliquen els percentatges següents:

a) **Recerca i desenvolupament**: quant a les despeses, en general s'aplica el 25% de les del període en aquest concepte. No obstant això, si les despeses del període són superiors a la mitjana dels dos anys anteriors, s'aplica el 25% a la mitjana i el 42% a l'excés sobre la mitjana. Es pot aplicar una deducció addicional del 17% sobre les despeses de personal corresponents a investigadors qualificats adscrits exclusivament a activitats d'R+D. Quant a les inversions en elements d'immobilitzat amb dret a deducció, es pot deduir un 8% del seu import.

b) **Innovació tecnològica**: la deducció és del 12% de les despeses per aquestes activitats.

La base de deducció corresponent es redueix en les subvencions per al foment d'aquestes activitats que s'hagin de computar com a ingrés de l'exercici.

2) Per **creació d'ocupació**. Les deduccions s'apliquen en supòsits de contractació de treballadors amb un contracte per temps indefinit de suport als emprenedors, definit en la Llei 3/2012, i previst per a empreses amb menys de cinquanta treballadors en el moment de produir-se la contractació. Les quanties són les següents:

a) Per a empreses sense treballadors, i que contractin un **treballador de menys de trenta anys**, la deducció és de 3.000 euros.

b) Per a empreses que contractin **aturats beneficiaris d'una prestació contributiva per desocupació**, i que l'hagin percebut almenys tres mesos amb anterioritat a la data de contractació, la deducció és del 50% del més baix dels imports següents: la prestació per desocupació pendent de cobrar pel treballador en el moment de la contractació o dotze mensualitats de la prestació per desocupació que aquest tingués reconeguda. Aquesta deducció es condiciona

al fet que, per cada treballador que doni dret a deducció, es produeixi un increment de plantilla d'almenys una persona de mitjana dins dels dotze mesos següents a la contractació.

Aquestes deduccions s'apliquen en el període impositiu en el qual finalitzi el període de prova d'un any exigut en el contracte corresponent i estan condicionades al manteniment de la relació laboral almenys durant tres anys.

3) Per creació d'ocupació de treballadors discapacitats. La deducció aplicable es computa per cada persona/any d'augment de la mitjana de plantilla d'aquest tipus de treballadors, de manera diferenciada segons el grau de discapacitat:

a) Grau igual o superior al 33% i inferior al 65%: la deducció és de 9.000 euros per cada persona/any d'increment.

b) Grau igual o superior al 65%: la deducció és de 12.000 euros per cada persona/any d'increment.

S'estableix un **límit conjunt a l'aplicació de les deduccions**: la quantitat deduïda per deduccions generades en el període, juntament amb la corresponent als saldos pendents de períodes anteriors no pot superar en conjunt el 25% de la quota minorada per les deduccions per a evitar la doble imposició i les bonificacions. També hem de tenir en compte per a l'aplicació correcta de les deduccions que, si hi ha saldos pendents d'aplicar per deduccions generades en exercicis anteriors, s'han de deduir de manera cronològica abans que els generats en l'exercici. No obstant això, el coeficient límit conjunt s'eleva al 50% quan l'import de la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica generada en l'exercici excedeixi per ella mateixa del 10% de la quota minorada a la qual s'ha fet referència.

Finalment, cal assenyalar que hi ha una **possibilitat d'excepcionar l'aplicació del límit**. En concret, es pot aplicar la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica generada en l'exercici sense tenir en compte el límit, i fins i tot demanar la devolució de la deducció pendent, sempre que s'accepti un descompte del 20% en la quantia de la deducció i es compleixin determinats requisits.

6. Gestió de l'impost

En aquest apartat analitzem la gestió de l'impost des del punt de vista de l'obligat tributari i, particularment, les obligacions que té el subjecte passiu per a la liquidació correcta d'aquest impost en concret, sense aprofundir en els aspectes generals del procediment de gestió tributària que tenen com a protagonista principal l'Administració. Les obligacions essencials en aquest sentit són les relatives a la preparació i presentació d'autoliquidacions i com a tals també incloem les que fan referència als pagaments a compte de l'impost. Podríem haver inclòs aquests en l'apartat anterior, com un component més que apareix en el procés de càlcul del deute tributari, però no podem oblidar que els pagaments a compte suposen autoliquidacions autònomes, amb les seves pròpies normes de càlcul i presentació, i que per tant el seu paper dins del procés de gestió requereix una exposició que va més enllà de la seva consideració com a simples imports que es resten de la quota líquida.

6.1. Pagaments a compte

Els pagaments a compte de l'impost compleixen dues **funcions**: d'una banda, subministren a la Hisenda pública un flux de recursos més regular que el que es produiria si la totalitat del tribut es pagués només una vegada l'any, la qual cosa facilita el finançament continuat de les despeses públiques; de l'altra, també facilita el compliment de l'obligació de pagament per part del contribuent, convertint el que podria ser un desemborsament elevat en diversos desemborsaments d'una quantia menor i, per tant, de compliment més fàcil. No obstant això, cal assenyalar que el sistema de pagaments a compte de l'impost sobre societats està molt lluny de l'eficàcia amb què, en general, l'impost sobre la renda de les persones físiques compleix el segon dels objectius, ja que el més habitual és que els pagaments a compte efectuats tinguin poc a veure amb la quota finalment resultant.

Podem distingir dos grups de pagaments a compte:

- 1) Les **retencions i els ingressos a compte**, les obligacions dels quals no recauen en el contribuent de l'impost sinó en el pagador de certes classes de renda.
- 2) Els **pagaments fraccionats**, les obligacions dels quals recauen en el mateix contribuent de l'impost.

6.1.1. Retencions i ingressos a compte

La normativa en relació amb les retencions i els ingressos a compte presenta poques diferències en relació amb l'aplicable a l'impost sobre la renda de les persones físiques; per tant, en fem un tractament resumit. Potser l'aspecte més significatiu en aquest sentit sigui que els contribuents de l'impost sobre societats, a diferència de les persones físiques, no poden obtenir rendiments del treball ni d'activitats en règim d'estimació objectiva, per la qual cosa no existiran aquestes categories de renda subjectes a retenció que es poden donar en les persones físiques. D'altra banda, els rendiments professionals o d'activitats agrícoles i ramaderes no estan subjectes a retenció quan són obtinguts per societats. Tot això implica l'exclusió dels supòsits que provoquen la diversitat de tipus de retenció en el cas de les persones físiques, i es pot parlar d'un únic tipus general de retenció i ingrés a compte –amb les escasses excepcions que s'indicaran– en l'impost sobre societats: el 19% (20% el 2015).

D'acord amb això, les principals **rendes subjectes a retenció** o ingrés a compte en l'impost sobre societats són:

- 1) Rendiments del capital mobiliari.
- 2) Premis per participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries.
- 3) Contraprestacions obtingudes per l'exercici del càrrec d'administrador o conseller.
- 4) Rendes procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment per a la seva utilització. Implica una excepció al tipus general, i s'hi aplica un percentatge del 24%.
- 5) Rendes procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans. Quan aquests immobles estiguin situats a Ceuta o Melilla, el percentatge aplicable és la meitat.
- 6) Rendes obtingudes com a conseqüència de les transmissions o reemborsaments d'accions i participacions d'institucions d'inversió col·lectiva.

6.1.2. Pagaments fraccionats

Els pagaments fraccionats consisteixen en pagaments a compte de l'impost que han de fer els contribuents d'aquest, mitjançant un model d'autoliquidació específic, dins els primers dies d'abril, octubre i desembre, llevat que el càlcul que es dirà determini un resultat de zero o negatiu, i aleshores no hi ha l'obligació de presentar la declaració.

El pagament a compte té dues **modalitats**:

Consultes recomanades

Sobre retencions i ingressos a compte, vegeu art. 128 LIS.

Consulta recomanada

Sobre pagaments fraccionats, vegeu art. 40 LIS.

1) **En funció de l'última declaració anual.** Aquesta modalitat és aplicable a les empreses la xifra de negocis de les quals no hagi superat els 6 milions d'euros durant els dotze mesos anteriors a l'inici del període impositiu, i que no hagin optat expressament per la segona modalitat. La quantitat a ingressar en cada un dels tres terminis abans esmentats és el 18% sobre la quota minorada per les deduccions, bonificacions, retencions i ingressos a compte, corresponent a l'última declaració el termini reglamentari de presentació de la qual estigui vençut. Així, considerant que en general el termini de presentació finalitza el 25 de juliol, tenim que, per exemple, el primer termini de 2016 (que s'ha de presentar a l'abril) es calcularà sobre la quota de 2014, ja que encara no s'haurà presentat la declaració de 2015, mentre que els terminis segon (octubre) i tercer (desembre) ja es calcularan sobre la quota de 2015. És evident que aquesta modalitat pot produir grans discrepàncies entre el pagament realitzat i el resultat final de l'impost: principalment, en situacions de canvi de fase del cicle econòmic, pot portar que es facin importants pagaments fraccionats, perquè es calculen en funció de beneficis passats, en exercicis en què finalment s'obtinguin pèrdues. Això va aconsellar al seu moment introduir una segona modalitat que comentem a continuació.

2) **En funció dels resultats de l'exercici.** Aquesta modalitat és aplicable de manera obligatòria a les empreses la xifra de negocis de les quals hagi superat els 6 milions d'euros durant els dotze mesos anteriors a l'inici del període impositiu i també de forma opcional a les que optin expressament per la seva aplicació. El termini general per a exercir aquesta opció és dins el mes de febrer de l'any corresponent. Per al càlcul de la quantitat que s'ha d'ingressar en cada un dels tres terminis es pren la base imposable respectivament dels 3, 9 i 11 primers mesos de l'any natural, s'hi aplica el percentatge que es dirà, i es dedueixen les bonificacions, retencions i ingressos a compte del període respectiu, i els pagaments fraccionats anteriors (del primer no se'n resta cap, del segon es resta el primer i del tercer es resten el primer i el segon). El percentatge aplicable és el resultat de multiplicar 5/7 pel tipus impositiu de l'entitat, arrodonint el resultat per defecte. D'aquesta manera, a les entitats amb el tipus general del 25% els correspon un tipus per al pagament fraccionat del 17%.

6.2. Declaració de l'impost

Els contribuents de l'impost tenen l'**obligació de presentar la corresponent declaració**, mitjançant la qual efectuaran una autoliquidació, ingressant l'import que han de pagar o sol·licitant la devolució, segons que correspongui. Estan exceptuats d'aquesta obligació els contribuents amb exempció total. Quant als parcialment exempts, que estudiarem en l'apartat 7.7 d'aquest mòdul, sí que estan obligats, en general, a fer aquesta presentació, que ha d'incloure tant les rendes exemptes com les no exemptes, encara que no ho estan si compleixen els tres requisits següents: que els seus ingressos totals no

Consulta recomanada

Sobre declaració de l'impost, vegeu art. 124 i 125 LIS.

superin 50.000 euros anuals, que totes les rendes no exemptes obtingudes estiguin sotmeses a retenció i que els ingressos corresponents a aquestes rendes no exemptes no superin els 2.000 euros anuals.

Quant a la **forma de presentació**, es preveu la presentació en paper o de forma telemàtica, encara que aquesta última és obligatòria en els casos següents, que representen la majoria dels contribuents de l'impost:

- 1) Les societats amb forma jurídica de societat anònima o societat limitada.
- 2) Les grans empreses, sigui quina sigui la seva forma jurídica.

El **termini de presentació** és de 25 dies naturals següents als 6 mesos posteriors a l'acabament del període impositiu.

Ja hem comentat que quan els pagaments a compte superin l'import de la quota líquida, és procedent la **devolució** de l'excés dels primers sobre la segona. En aquest cas, l'Administració tributària pot, en el termini de sis mesos i mitjançant la comprovació de l'autoliquidació presentada, practicar una liquidació provisional que doni un resultat diferent. Si el resultat de la liquidació provisional continua essent a tornar, o si no s'ha efectuat aquesta liquidació en el termini de sis mesos, l'Administració ha de tornar d'ofici la quantitat corresponent, més els interessos de demora, si són procedents, calculats a partir de l'acabament del termini de sis mesos esmentat.

6.3. Obligacions comptables i formals

Com que la liquidació de l'impost parteix del resultat comptable, no és estrany que la normativa fiscal reiteri l'**obligació de portar la comptabilitat** que està establerta en la normativa mercantil. Quant a això, la Llei estableix l'obligació que els contribuents de l'impost portin la comptabilitat d'acord amb el que preveu el Codi de comerç o el que estableixen les normes per les quals es regeixen. Hem de recordar, a més, l'aplicació obligatòria per als empresaris del que preveu el Pla general de comptabilitat. Malgrat no ser pròpiament matèria fiscal, recordem els aspectes principals relatius a la comptabilitat dels empresaris que estableix el Codi de comerç:

- 1) S'estableix l'obligació de portar una comptabilitat ordenada, que permeti el seguiment cronològic de les seves operacions i l'elaboració periòdica de balanços i inventaris.
- 2) S'han de portar de manera obligatòria un llibre diari, en què s'han de registrar cada dia les operacions relatives a l'activitat de l'empresa, i un llibre d'inventaris i comptes anuals, en què s'han de transcriure almenys trimestralment els balanços de comprovació amb sumes i saldos, i l'inventari i els comptes anuals.

Consultes recomanades

Sobre obligacions comptables i formals, vegeu art. 118, 119 i 120 LIS i art. 25 a 33 Ccom.

3) Els empresaris han de legalitzar els seus llibres obligatoris en el Registre Mercantil corresponent, en el termini de quatre mesos des de l'acabament de l'exercici.

4) Els empresaris han de conservar els seus llibres comptables, correspondència, documentació i justificants concernents al seu negoci durant sis anys a partir de l'últim assentament realitzat en els llibres. De vegades és el contribuïent l'interessat a conservar la documentació per un termini més llarg, per exemple quan té bases negatives pendents de compensar procedents d'exercicis més antics, que poden tenir efectes en l'exercici present i per a la comprovació dels quals l'Administració tributària pot exigir la documentació de l'exercici en què es van generar.

Els contribuïents també estan obligats a inscriure's a l'**índex d'entitats** de la delegació de l'Agència Tributària que li correspongui, mitjançant una declaració censal. D'altra banda, l'Administració pot donar de baixa provisional els contribuïent els debits dels quals per qualsevol tribut estatal hagin estat declarats fallits i els que no hagin complert la seva obligació de presentació durant tres anys seguits. Aquesta baixa, comunicada al registre públic pertinent –majoritàriament, el Registre Mercantil– implica que el registrador estengui una nota marginal que impedeix, mentre romangui aquesta situació, fer la inscripció de qualsevol document de l'entitat en el registre.

7. Règims especials

La normativa de l'impost preveu l'aplicació de regles especials a determinats contribuents, ja sigui per les peculiaritats d'aquests subjectes, per l'especialitat del seu objecte social o per la naturalesa dels actes o de les operacions que duguin a terme. Aquest conjunt de regles especials les han de tenir en compte els contribuents que afectin però també se'ls aplica, amb caràcter supletori, la resta de normativa de l'impost en tots els aspectes que no han estat regulats expressament de manera diferent pel règim especial.

Atès el gran nombre de règims especials, la pretensió d'aquest mòdul no pot anar més enllà de donar una visió general dels principals, que bàsicament s'haurà de limitar a exposar els aspectes característics que presentin més importància.

7.1. Agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses

Les **agrupacions d'interès econòmic** (AIE), regulades per la Llei 12/1991, són entitats amb personalitat jurídica i caràcter mercantil que no tenen ànim de lucre per si mateixes sinó que la seva finalitat es dirigeix a facilitar el desenvolupament o a millorar l'activitat dels seus socis, que seran persones físiques o jurídiques que duguin a terme activitats econòmiques. Per a això el seu objecte es limitarà exclusivament a una activitat econòmica auxiliar de la que exerceixin els seus socis.

Les **unions temporals d'empreses** (UTE), regulades per la Llei 18/1982, són entitats sense personalitat jurídica pròpia, la finalitat de les quals és la col·laboració empresarial per un període de temps cert, determinat o indeterminat, per al desenvolupament o l'execució d'una obra, servei o subministrament.

Com veiem, tant les AIE com les UTE són fórmules de cooperació empresarial, encara que es diferencien principalment en el fet que la primera té personalitat jurídica i la segona no, i en el seu objecte, que en les AIE és una activitat auxiliar a la dels seus socis, mentre que en les UTE l'activitat és principal, exercida en comú pels seus socis per un període cert.

Pel fet de no tenir personalitat jurídica, la subjecció a l'impost de les UTE no procedeix de la condició de persones jurídiques sinó del fet que la llei estableix expressament que són contribuents les unions temporals d'empreses regulades en la Llei 18/1982. Es dedueix que les UTE que no compleixin els requisits establerts en aquesta Llei tributen segons el règim d'atribució de rendes –estudiat en el mòdul de l'impost sobre la renda– i no són contribuents de l'impost so-

Consultes recomanades

Sobre agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses, vegeu art. 43 a 47 LIS.

bre societats. També hem de tenir en compte que la llei condiona l'aplicació del règim especial al fet que l'UTE estigui inscrita en el registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda. Per tant, podem resumir la tributació de les UTE de la manera següent:

- UTE que no compleixi els requisits de la Llei 18/1982: tributen pel règim d'atribució de rendes.
- UTE que compleixi els requisits esmentats, però que no estigui inscrita en el registre especial esmentat: tributen pel règim general de l'impost sobre societats.
- UTE que compleixi els requisits esmentats i estigui inscrita en registre especial: tributen segons el règim especial de l'impost sobre societats.

D'acord amb aquest règim especial, les AIE i UTE determinen la base imposable d'acord amb les normes generals i, una vegada obtinguda aquesta base, en distingeixen dues parts a efectes de la seva tributació:

1) La **part que sigui imputable als socis residents en territori espanyol**, segons els percentatges de participació d'aquests. L'entitat no tributa per aquesta part sinó que la imputa als socis esmentats. A més d'imputar-los la base corresponent, ja sigui positiva o negativa, els imputa el percentatge corresponent de les deduccions i bonificacions a què tingui dret l'entitat, que els socis poden deduir segons la normativa –de l'impost sobre societats o de l'impost sobre la renda de les persones físiques– que els sigui aplicable. Finalment, també els imputa les retencions i els ingressos a compte.

2) La **part que sigui imputable a socis no residents**, que tributa segons les regles generals. En la tributació per aquesta part, si n'hi ha, no es té en compte cap concepte per la part imputada als socis residents.

L'esmentada Llei 12/1991, a més de regular les AIE, regula les **agrupacions europees d'interès econòmic (AEIE)** amb domicili a Espanya, que tenen les mateixes característiques que les AIE, però en l'àmbit de la Unió Europea. Les AEIE tributen d'acord amb el règim especial descrit, amb la particularitat que la no-tributació per l'impost sobre societats i la imputació als socis es produeix per la totalitat de la base, és a dir, tant per als socis residents com per als no residents.

Les AIE i les UTE (no així les AEIE) estan obligades a fer pagaments fraccionats quan tinguin algun soci no resident, i per tant hagin de fer la liquidació segons les normes generals per una part de la seva base.

Les **imputacions** les duen a terme els que tinguin els drets econòmics inherents a la qualitat de soci l'últim dia del període impositiu, segons el percentatge d'aquests que tingui cada un en relació amb la totalitat del capital social.

El soci inclou la imputació en la declaració de l'exercici social següent al del tancament de l'exercici de l'entitat –llevat que el soci sigui, al seu torn, una AIE o UTE, i aleshores s'imputa al mateix exercici–, encara que el soci pot optar perquè la imputació tingui efecte en el mateix exercici, i ha de mantenir aquest criteri durant tres anys.

7.2. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

Aquest règim especial pretén impulsar el mercat d'arrendament d'habitatges, mitjançant alguns incentius els principals dels quals consisteixen en bonificacions sobre la quota íntegra.

L'aplicació d'aquest règim és voluntària i per a poder optar-hi és necessari complir els **requisits** següents:

1) Tenir com a activitat econòmica principal l'arrendament d'habitatges situats en territori espanyol. Aquesta activitat és compatible amb la realització d'activitats complementàries i amb la transmissió dels immobles arrendats una vegada transcorregut el període mínim de tres anys en què, com veurem, han d'estar destinats a l'arrendament. No obstant això, cal assenyalar que si l'entitat exerceix activitats complementàries, no s'hi poden aplicar les bonificacions previstes si en l'exercici el total de rendes procedents del lloguer d'habitatges que originen el dret a la bonificació no són, almenys, el 55% de les rendes totals, sense tenir en compte per a aquest còmput la rendes derivades de la transmissió d'immobles abans esmentada.

2) Que el nombre d'habitatges arrendats o oferts en arrendament en cada període impositiu sigui sempre de vuit com a mínim.

3) Que els habitatges romanguin arrendats o oferts en arrendament per un termini mínim ininterromput de tres anys. Si aquest termini no es compleix, no solament es perd el dret a la bonificació de l'exercici en què s'incompleix sinó el de totes les aplicades. En l'exercici de l'incompliment s'ha d'ingressar l'import de totes les bonificacions el dret de les quals s'ha perdut, juntament amb els corresponents interessos de demora.

4) Que les activitats de promoció immobiliària i d'arrendament siguin objecte de comptabilització separada per a cada immoble adquirit o promogut, de manera que es pugui conèixer la renda corresponent a cada un dels immobles.

Els **beneficis del règim especial** en l'impost sobre societats es concreten en una bonificació del 85% de la part de quota íntegra que correspongui a la renda derivada de l'arrendament dels habitatges que compleixin els requisits esmentats.

Consultes recomanades

Sobre entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges, vegeu art. 48 i 49 LIS.

En el cas de repartiment de dividendes corresponents a rendes bonificades, els socis d'aquestes entitats que siguin, al seu torn, contribuents de l'impost sobre societats, només tenen dret a aplicar l'exempció per a evitar la doble imposició sobre el 50% dels dividendes.

Cal assenyalar que aquest règim és incompatible amb el d'empreses de dimensió reduïda, i amb la reserva de capitalització, pel que fa a les rendes bonificades.

7.3. Consolidació fiscal

Aquest règim permet als grups de societats que hi optin tributar conjuntament, i que cada entitat que l'integri deixi de tributar de manera individual. En aquest cas el grup té la consideració de contribuent, i com que aquest no té personalitat jurídica, és la societat representant la que té la representació del grup i l'obligada a autoliquidar el deute, encara que totes les societats del grup responen de manera solidària del deute. A excepció d'aquesta obligació, tots els integrants del grup fiscal mantindran les obligacions restants. L'entitat representant del grup és l'entitat dominant quan sigui resident en territori espanyol, o aquella entitat del grup que aquest designi quan no hi hagi cap entitat resident en territori espanyol que compleixi els requisits per a considerar-se dominant.

S'entén per **grup fiscal** el conjunt de societats anònimes, limitades i comanditàries, format per una societat dominant i totes les seves dependents, exclouent-ne les que no siguin residents en territori espanyol. Tal com es pot veure, no tot el grup queda necessàriament inclòs en el grup fiscal, ja que en queden fora les societats no residents, fins i tot en el cas que sigui la mateixa dominant.

Es considera dominant la que tingui respecte a una altra o altres societats, que es consideren dependents, una participació, directa o indirecta, d'almenys el 75% -70%, si es tracta d'entitats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat- en el primer període impositiu en què sigui aplicable el règim especial, que aquesta participació es mantingui durant tot el període impositiu, i que alhora la dominant no sigui dependent de cap altra societat que compleixi els requisits per a ser considerada dominant. En aquest cas la dominant del grup seria aquesta última. No poden formar part dels grups fiscals les entitats exemptes de l'impost, les que estiguin en situació de concurs o amb un patrimoni net inferior a la meitat del capital social, les que estiguin subjectes a un tipus de gravamen diferent del que s'aplica a la dominant ni les dependents, l'exercici social de les quals, determinat per imperatiu legal, no pugui adaptar-se al de l'entitat representant.

Consultes recomanades

Sobre consolidació fiscal, vegeu art. 55 a 75 LIS.

L'opció per l'aplicació del règim especial l'han d'acordar totes i cada una de les societats que integrin el grup fiscal, en acords adoptats en una junta celebrada dins el període impositiu anterior al que hagi de ser aplicable i s'ha de comunicar a l'Administració tributària abans de l'inici del període d'aplicació esmentat.

Com que el grup constitueix un únic contribuent, és comprensible que la llei exigeixi la formulació de comptes consolidats –balanç, compte de pèrdues i guanys, estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu– del grup, el perímetre de consolidació del qual no ha de coincidir necessàriament amb el que resulti de la normativa comptable. Això, unit al fet que en molts casos la consolidació comptable no és obligatòria, comporta que, sovint, hi hagi la necessitat de formular els comptes esmentats únicament a efectes fiscals.

L'anàlisi del procés de consolidació tindria una complexitat que supera les pretensions d'aquest mòdul, per la qual cosa ens limitem a una exposició resumida, d'acord amb la qual podem dir que la **base imposable del grup** s'obtindrà sumant:

- 1) Les bases imposables individuals de totes les societats del grup, sense incloure-hi la compensació de bases imposables negatives.
- 2) Les eliminacions, positives o negatives, per operacions internes del grup.
- 3) Les incorporacions de les eliminacions efectuades en exercicis anteriors que s'hagin fet davant tercers.
- 4) La reducció per reserva de capitalització, calculada a nivell de grup, encara que la dotació a la reserva la pot realitzar qualsevol de les societats que l'integren.
- 5) Si el resultat de les operacions anteriors és positiu, es compensen les bases imposables negatives del grup fiscal, així com les bases imposables negatives que les diverses societats del grup tinguin pendents de compensar en el moment d'incorporar-s'hi.

Quant a les **deduccions i bonificacions**, les seves condicions d'aplicació es refereixen al grup fiscal en conjunt, no a les societats en el pla individual. Només en el cas de les deduccions procedents de períodes impositius en què una determinada societat no tributava en el règim de consolidació, que poden ser deduïbles en la liquidació del grup, hem de tenir en compte que el límit de la deducció serà el que hauria correspost en el pla individual.

7.4. Fusions, escissions, aportacions d'actius i canvi de valors

Aquest règim és una translació de la Directiva 2009/133/CEE del Consell i la seva finalitat és evitar que determinades operacions de reestructuració empresarial que resultin econòmicament convenients es vegin obstaculitzades pels costos fiscals que comporten. Per a això, s'estableixen una sèrie de mesures basades en la idea de **neutralitat**, de les quals aquí comentarem resumidament les que afecten l'impost sobre societats, que, d'altra banda, són les més rellevants.

Aquest règim empara les operacions següents:

- 1) Fusions.
- 2) Escissions.
- 3) Aportacions no dineràries a una entitat de branques d'activitat. A aquests efectes, s'entén per branca d'activitat un conjunt d'elements patrimonials constitutiu d'una unitat econòmica autònoma capaç de funcionar pels seus propis mitjans.
- 4) Canvi de valors. S'entén com a tal l'aportació no dinerària de valors a canvi de la qual l'entitat aportant adquireix una participació en el capital de la receptora de l'aportació, que li permeti obtenir o reforçar la majoria de drets de vot en aquesta.
- 5) Aportacions no dineràries a entitats residents a Espanya en què la participació de l'aportant en el capital de l'entitat després de l'aportació sigui, com a mínim, del 5%.
- 6) Canvis de domicili social d'una societat europea o una societat cooperativa europea d'un estat membre a un altre de la Unió Europea, respecte dels béns i drets situats en territori espanyol que quedin afectats amb posterioritat a un establiment permanent situat en aquest territori.

La realització d'operacions a les quals s'apliqui el règim especial ha de ser comunicada a l'Administració. El règim fiscal s'aplica sense necessitat de sol·licitar-ho, tret que en la comunicació esmentada s'indiqui la voluntat que no sigui aplicat.

No obstant això, no és aplicable quan l'operació realitzada tingui com a principal objectiu el frau o l'evasió fiscal i, en particular, quan l'operació no s'efectuï per motius econòmics vàlids. L'exigència d'un **motiu econòmic vàlid**, que és un concepte jurídic indeterminat, produeix certa inseguretats jurídica, per

Consultes recomanades

Sobre fusions, escissions, aportacions d'actius i canvi de valors, vegeu art. 76 a 89 LIS.

la qual cosa és aconsellable formular consultes a l'Administració tributària, la resposta de la qual tindrà caràcter vinculant, sobre el compliment d'aquest requisit en operacions concretes.

En les operacions esmentades es posa de manifest una renda en l'entitat transmissent, per la diferència entre el valor de mercat dels elements transmesos i el seu valor comptable. Doncs bé, el règim especial, pel que fa a l'impost sobre societats, permet el **diferiment** de la tributació de les rendes esmentades. És a dir, les rendes no s'integren en la base imposable de la societat transmissent, encara que els elements transmesos s'incorporen en l'entitat adquirent, a efectes fiscals, pel mateix valor que tenien en l'entitat transmissent. El diferiment també implica que les accions o participacions rebudes en aquestes operacions conservin el valor fiscal dels elements lliurats. La diferència entre la valoració fiscal i la comptable provoca, com és sabut, els corresponents ajustos extra-comptables.

Quant a la **subrogació en els drets i les obligacions tributàries** que hi havia en la societat transmissent per part de la societat adquirent, en cas de successió a títol universal –és a dir, que afecti la totalitat de béns i obligacions–, es transfereixen la totalitat de drets i obligacions tributàries pendents en el moment de l'operació, mentre que si la successió no és universal només es transmeten els drets i les obligacions que es refereixin als béns i els drets transmesos. Les bases negatives pendents de compensació en l'entitat transmissent poden ser compensades en l'adquirent, encara que amb determinats límits si totes dues entitats no són independents entre elles.

7.5. Empreses de dimensió reduïda

Malgrat ser un règim especial, el règim d'empreses de dimensió reduïda es podria considerar, a la pràctica, el règim general, ja que és aplicable a la majoria de contribuents de l'impost. Es considera que les petites i mitjanes empreses, per la seva importància en el teixit productiu del país i en la creació d'ocupació, mereixen una especial protecció davant les grans, en consideració al fet que no competeixen en igualtat de condicions amb aquestes, que tenen unes economies d'escala més grans i la possibilitat d'accés al finançament en millors condicions. Aquest règim consisteix en determinats incentius fiscals que analitzarem a continuació.

Es consideren **empreses de dimensió reduïda** les que tenen un import net de la xifra de negocis en el període impositiu anterior que hagi estat inferior a 10 milions d'euros. En relació amb aquest còmput, s'ha de tenir en compte el següent:

- Quan l'entitat sigui de nova creació, l'import de la xifra de negocis es refereix al primer període impositiu en què es dugui a terme efectivament l'activitat. Si el període immediatament anterior ha tingut una durada inferior a l'any o l'activitat s'ha desenvolupat durant un termini també infe-

Consultes recomanades

Sobre empreses de dimensió reduïda, vegeu art. 101 a 105 LIS.

rior, l'import net de la xifra de negocis s'eleva a l'any. Per exemple, si una societat es constitueix el 10 de març de 2015, comença la seva activitat l'1 de setembre del mateix any i l'import net de la xifra de negocis és de 4.000.000 euros, no es considera de dimensió reduïda en l'exercici 2016, ja que l'elevació a l'any de la xifra de negocis de 2015, considerant els dies a partir de l'inici de la seva activitat, ens dóna el resultat següent:

$$4.000.000 \text{ €} \times 365 \text{ dies} / 122 \text{ dies} = 11.967.213,11 \text{ €}$$

- Quan l'entitat formi part d'un grup de societats, d'acord amb el que disposa l'article 42 del Codi de comerç, o quan una persona conjuntament amb el seu cònjuge i familiars fins a segon grau estigui en la situació que per a la definició de societat dominant descriu l'article esmentat, es té en compte l'import net de la xifra de negocis del grup.

No obstant això, s'estableix una regla que evita que la societat que superi el límit de 10 milions quedi immediatament exclosa: el règim se segueix aplicant en els tres períodes impositius següents al període en què s'arribi a aquesta xifra, sempre que hagi complert les condicions per a aplicar el règim en el període en què supera els 10 milions i en els dos anteriors. Una vegada transcorreguts els tres exercicis, que en el quart es pugui aplicar el règim o no depèn novament que en l'exercici anterior hagi superat o no el límit.

Exemple

Suposem les xifres de negoci següents d'una societat:

2014	8.000.000 €
2015	9.000.000 €
2016	9.500.000 €
2017	11.000.000 €
2018	10.500.000 €
2019	8.500.000 €
2020	9.000.000 €

En els exercicis 2015, 2016 i 2017, la societat compleix el requisit de xifra de negoci per a aplicar el règim especial, ja que en els exercicis anteriors respectius a cadascun la xifra de negocis no supera els 10 milions. El 2018, en principi, no es compliria el requisit, ja que la xifra de negocis de 2017 supera els 10 milions. No obstant això, com que el 2017 i els dos anys anteriors es complia el requisit, el règim es pot seguir aplicant el 2018, 2019 i 2020. Quant a l'any 2021, també es podrà aplicar, ja que el 2020 no s'ha superat la xifra de 10 milions.

S'estableix expressament que les entitats que tinguin la consideració de patrimonials, tal com queden definides en l'article 5 LIS, no poden aplicar aquest règim especial.

Els **incentius fiscals** aplicables a aquestes empreses són els següents:

1) Llibertat d'amortització amb creació d'ocupació

Es poden amortitzar lliurement els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries sempre que es produeixi un increment de plantilla, en els termes següents:

- La mitjana de plantilla del període de 24 mesos a partir de l'inici de l'exercici en què els béns entrin en funcionament –que habitualment comprendrà l'exercici de posada en funcionament i el següent– ha d'augmentar en relació amb el del període de 12 mesos anteriors –que habitualment comprendrà l'exercici anterior a aquell en què els béns entrin en funcionament.
- Aquest augment s'haurà de mantenir durant un període addicional d'uns altres 24 mesos.
- La quantia d'inversió que es podrà beneficiar de la llibertat d'amortització serà el resultat de multiplicar 120.000 euros per l'increment, calculat amb dos decimals.

Es pot observar que en la data en la que s'ha de calcular la quantia límit d'inversió no s'està en disposició de conèixer amb absoluta seguretat quin serà l'increment final, ja que encara han de transcórrer uns quants mesos que afecten el còmput. És per això que el càlcul s'haurà de fer com una previsió o, si es prefereix veure-ho així, com un compromís. Si finalment l'increment no es realitza en la quantia considerada, o bé no es manté la plantilla els 24 mesos addicionals, s'ha d'ingressar la quota corresponent, amb els seus interessos de demora, en la declaració de l'exercici en què es verifiqui l'incompliment.

En relació amb la comptabilització, aquest i els altres supòsits de llibertat o acceleració d'amortitzacions d'aquest règim constitueixen una excepció al requisit de comptabilització, per la qual cosa són deduïbles amb independència del reflex comptable de la despesa per amortització, mitjançant els corresponents ajustos extracomptables.

Suposem que en l'exercici de 2015 una societat adquireix elements nous d'immobilitzat material per un import de 200.000 euros, que entren en funcionament en aquell exercici. La plantilla durant tot l'exercici de 2014 va ser de cinc persones. L'1 de juliol de 2015 es contracta una nova persona. Disposant d'aquesta plantilla, en la declaració de l'impost sobre societats de 2015 s'amortitzen lliurement 90.000 euros dels 200.000 euros de la inversió realitzada. El treballador contractat cessa la seva relació laboral el 30 d'abril de 2018, i no hi ha cap altra variació en la plantilla. Vegem a continuació quines són les conseqüències fiscals.

En primer lloc, podem verificar que la llibertat d'amortització no excedeix la permesa:

- Mitjana de plantilla període 2015-2016: $(5 \text{ treballadors} \times 6 \text{ mesos} + 6 \text{ treballadors} \times 18 \text{ mesos}) / 24 \text{ mesos} = 5,75 \text{ treballadors}$
- Mitjana de plantilla període 2014: 5 treballadors
- Límit amortització: $(5,75 \text{ treballadors} - 5 \text{ treballadors}) \times 120.000 \text{ €} = 90.000 \text{ €}$

És a dir, l'amortització no supera el límit.

Quant al requisit de manteniment, la mitjana de plantilla computable és la del període 2017-2018. Tenint en compte que fins al 30 d'abril de 2018 l'empresa té 6 treballadors i a partir d'aquell moment en té 5:

- Mitjana de plantilla període 2017-2018: $(6 \text{ treballadors} \times 16 \text{ mesos} + 5 \text{ treballadors} \times 8 \text{ mesos}) / 24 \text{ mesos} = 5,67 \text{ treballadors}$
- Límit amortització: $(5,67 \text{ treballadors} - 5 \text{ treballadors}) \times 120.000 \text{ €} = 80.400 \text{ €}$

Per tant, com que una vegada transcorregut l'exercici 2018, s'ha pogut verificar que no es manté totalment l'increment de plantilla creat, s'ha d'ingressar en la declaració d'aquest període la quota corresponent als 9.600 euros d'excés d'amortització, amb els seus conseqüents interessos de demora.

2) Amortització accelerada

Els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, i de l'immobilitzat intangible que figuri en les taules d'amortització –és el cas dels programes informàtics– es poden amortitzar aplicant-hi el coeficient màxim segons les taules multiplicat per 2. En el cas de la resta d'immobilitzat intangible amb vida útil definida i del fons de comerç, la seva amortització es pot fer en un 150% de l'import que resultaria segons les normes generals (cal recordar que, en el cas del fons de comerç, ens estem referint al que en el punt 4.3.3 hem denominat *amortització fiscal*, i no pas a l'amortització comptable).

3) Dotació global per risc d'insolvència de deutors

Sense perjudici que les empreses de dimensió reduïda poden deduir les dotacions per a deterioraments de crèdits en situació de possible insolvència, en els termes del règim general, també poden deduir una dotació global amb un límit de l'1% del saldo dels deutors existents al final del període impositiu. Per al càlcul d'aquest límit no s'han de tenir en compte els deutors per als quals ja hi hagi dotació individual ni aquells en els quals la deduïbilitat de les dotacions no estigui permesa.

Vegeu també

Per al càlcul d'aquest límit, vegeu també el subapartat 4.4.1.

El límit del saldo d'aquesta dotació global no és acumulatiu, sinó que s'ha de calcular de nou cada final d'exercici. D'aquesta manera, per exemple, si en l'exercici de 2016 l'1% del saldo dels deutors és la quantitat de 3.000 euros i ja hi havia una dotació global en l'exercici 2015 de 2.500 euros, en l'exercici 2016 només podrem deduir 500 euros; si, al contrari, aquest 1% el 2016 és la quantitat de 1.000 euros, s'ha de rebaixar la quantitat dotada en 1.500 euros.

4) Reserva d'anivellament de bases imposables

El sistema previst en la LIS per a la compensació de bases imposables negatives, comentat en l'apartat 4.8.2, permet la compensació de les bases negatives de períodes passats, però no de períodes futurs. Per a les empreses de dimensió reduïda, la reserva d'anivellament complementa aquest sistema general, de manera que permet compensar les bases negatives que es puguin generar en exercicis futurs. Per a això, es deixa temporalment sense tributar una part de

la base, que solament acabarà tributant si no es pot compensar amb bases negatives que es generin en els cinc períodes següents. De totes maneres, fins i tot en el cas que no hi hagi bases negatives futures que es puguin compensar, la reserva d'anivellament suposa un incentiu, ja que produeix un diferiment de la tributació.

La reserva d'anivellament permet reduir l'import de la base imposable fins a un 10%, amb un màxim d'1 milió d'euros.

La quantitat restada de la base imposable té la destinació següent:

- En cadascun dels quatre exercicis següents, si s'obté una base negativa, se suma a la base d'aquest exercici la part de la quantitat restada en la quantia necessària per a compensar aquesta base negativa. Òbviament, quan el total del que s'ha sumat en els diferents anys arriba a la quantitat restada, ja no se suma res més.
- Si transcorreguts els quatre anys següents no s'han generat prou bases negatives per a absorbir el total d'aquesta quantitat restada, la resta se sumarà a la base del cinquè any.

Com a requisit, s'ha de constituir una reserva per l'import de la quantitat restada, que serà indisponible fins al moment en què s'hagi sumat a les bases d'exercicis següents la totalitat d'aquesta quantitat.

7.6. Contractes d'arrendament financer

L'efecte de l'aplicació d'aquest règim és, habitualment, una velocitat més gran en la deducció fiscal dels béns d'inversió adquirits, per la qual cosa pot equivaler, a efectes pràctics, a una amortització accelerada.

El règim s'aplica als **contractes d'arrendament financer que compleixin determinats requisits**, entre els quals hi ha els següents:

- 1) L'arrendatari ha d'utilitzar els béns arrendats en l'exercici exclusiu de la seva activitat empresarial o professional.
- 2) La durada mínima és de 2 anys quan tinguin per objecte béns mobles i de 10 anys quan tingui per objecte béns immobles.
- 3) La part corresponent a la recuperació del cost del bé, que ha d'aparèixer diferenciada en el contracte, no pot tenir caràcter decreixent al llarg de les quotes que es van pagant.
- 4) El contracte ha d'incloure una opció de compra que s'exerceix en la data d'acabament.

Consultes recomanades

Sobre contractes d'arrendament financer, vegeu art. 106 LIS.

Des del punt de vista comptable –llevat que hi hagi dubtes raonables que s'exercirà l'opció de compra o que hi siguin aplicables els criteris específics per a microempreses, casos en què es comptabilitzen les quotes pagades com una despesa, i l'actiu únicament en el moment de l'exercici de l'opció de compra, pel valor d'aquesta–, es comptabilitza el bé adquirit d'acord amb la seva naturalesa, segons que es tracti d'un immobilitzat material o intangible, i s'amortitza com correspongui a aquesta. En canvi, des del punt de vista fiscal el règim especial que ens ocupa permet la **deducció de la part de recuperació del cost del bé**, encara que **amb un límit**: el doble de l'amortització que correspondria aplicant-hi el coeficient d'amortització lineal màxim que preveuen les taules (el triple, en cas d'empreses de dimensió reduïda). L'excés sobre aquest límit és deduïble en els períodes impositius successius, respectant el mateix límit. També és deduïble la part de la quota corresponent a càrrega financera, però en això no hi ha diferència respecte al criteri comptable. La deducció de les quotes s'exceptua expressament del requisit de comptabilització. Quant a l'opció de compra, fiscalment és deduïble a través de l'amortització del que aquesta hagi pagat.

Suposem que l'1 de gener de 2016 es formalitza un contracte d'arrendament financer amb una durada de dos anys, sobre un bé amb un valor d'adquisició de 230.000 euros que s'amortitza comptablement segons el coeficient màxim assenyalat en les taules, que és del 20%. Durant 2016 se satisfan 12 quotes mensuals, de 10.000 euros cadascuna, que corresponen a un total de 105.000 euros de recuperació del cost i a 15.000 euros de càrrega financera. Durant el 2017 se satisfan també 12 quotes mensuals, de 10.000 euros cadascuna, que corresponen a 115.000 euros de recuperació del cost i a 5.000 euros de càrrega financera. Finalment, el gener de 2011 es paga l'opció de compra, amb un cost de 10.000 euros.

L'amortització anual de l'actiu serà: $20\% \times 230.000 \text{ €} = 46.000 \text{ €}$

El límit a la recuperació del cost deduïble serà: $2 \times 46.000 \text{ €} = 92.000 \text{ €}$

L'amortització anual de l'opció serà: $20\% \times 10.000 \text{ €} = 2.000 \text{ €}$

En el quadre següent es calculen els ajustos extracomptables que siguin procedents. Hi podem observar que, com correspon a les diferències temporals, la suma d'aquestes acaba essent nul·la.

Taula 4. Ajustos extracomptables

	2016	2017	2018	2019
Amortització comptable	46.000	46.000	46.000	46.000
Recuperació cost	105.000	115.000	0	0
Excés sobre límit	-13.000	-23.000	36.000	0
Rec. cost deduïble	92.000	92.000	36.000	0
Amortització opció	0	0	2.000	2.000
Total deduïble fiscal	92.000	92.000	38.000	2.000
Ajust extracomptable	-46.000	-46.000	8.000	44.000

	2020	2021	2022	Total
Amortització comptable	46.000	0	0	230.000
Recuperació cost	0	0	0	220.000
Excés sobre límit	0	0	0	0
Rec. cost deduïble	0	0	0	0
Amortització opció	2.000	2.000	2.000	10.000
Total deduïble fiscal	2.000	2.000	2.000	230.000
Ajust extracomptable	44.000	-2.000	-2.000	0

7.7. Entitats sense finalitats lucratives

El tractament fiscal a efectes de l'impost sobre societats de les entitats que no tenen com a principal objectiu de la seva activitat l'obtenció de lucre es caracteritza per la seva exempció parcial, i queda dividit en dos règims especials:

1) D'una banda, les entitats que compleixen els requisits perquè els sigui aplicable la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

2) De l'altra, les entitats sense ànim de lucre a les quals no sigui aplicable el règim fiscal esmentat i altres entitats que enumera la llei, a les quals és aplicable el règim d'exempció parcial que regula la mateixa llei de l'impost.

7.7.1. Règim de les entitats sense finalitats lucratives de la Llei 49/2002

Les entitats a les quals és aplicable aquest règim són les següents:

- 1) Les fundacions.
- 2) Les associacions declarades d'utilitat pública.
- 3) Les organitzacions no governamentals de desenvolupament que tinguin la forma jurídica de fundació o associació.
- 4) Les delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions.
- 5) Les federacions esportives, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol.
- 6) Les federacions i associacions de les entitats esmentades en els punts anteriors.

Aquest règim és voluntari, i per a poder optar per la seva aplicació s'han de complir els **requisits** següents:

- 1) Perseguir finalitats d'interès general.
- 2) Destinar a la realització d'aquestes finalitats almenys el 70% de les rendes d'explotacions econòmiques, de les derivades de la transmissió de béns i drets de la seva titularitat –sense comptar les derivades de la transmissió dels immobles on desenvolupi la seva activitat específica, si es reinverteix en nous immobles per a la mateixa finalitat– i dels ingressos obtinguts per qualsevol altre concepte, deduïdes les despeses realitzades per a la seva obtenció.
- 3) No fer explotacions econòmiques alienes a la seva finalitat estatutària que excedeixin el 40% dels ingressos totals de l'entitat.
- 4) Que els fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els seus cònjuges i parents fins a quart grau no siguin els destinataris principals de les activitats de l'entitat ni es beneficiïn de condicions especials per utilitzar els seus serveis.
- 5) Que els càrrecs de patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern siguin gratuïts (excepte en el cas de les federacions esportives, COE i CPE).
- 6) Que en cas de dissolució la totalitat del seu patrimoni es destini a entitats beneficiàries del mecenatge o a entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general.
- 7) Que estiguin inscrites en el registre corresponent.
- 8) Que compleixin les seves obligacions comptables i de rendició de comptes, i elaborin anualment una memòria econòmica en què s'especifiquin els ingressos i les despeses, identificables per categories i projectes.

El règim especial, quant a la seva tributació per l'impost sobre societats, es caracteritza per la **distinció entre les rendes exemptes i les no exemptes**. Les no exemptes corresponen a les procedents d'explotacions econòmiques que no gaudeixin d'exempció, mentre que les exemptes són les restants, entre les quals podem trobar, a més de les que procedeixen de les explotacions econòmiques exemptes, les derivades de donatius, les quotes de socis o associats, les procedents del patrimoni de l'entitat, les subvencions (excepte les que financin explotacions econòmiques no exemptes), etc.

La llei especifica quines explotacions econòmiques es consideren exemptes. No considerem necessari reproduir la relació detalladament sinó que ens limitarem, com a idea general, a dir que inclouen la prestació de serveis de pro-

moció i gestió de l'acció social, hospitalització i assistència sanitària, recerca i desenvolupament, manifestacions culturals, ensenyament, serveis esportius, etc.

En conseqüència, la **base imposable** serà constituïda exclusivament per les rendes derivades d'explotacions econòmiques no exemptes, per un dels dos següents motius:

- Ser alienes a la finalitat estatutària de l'entitat.
- En cas de no ser alienes a aquesta finalitat, no figura entre les explotacions que, segons el que s'ha dit, la llei enumera com a exemptes.

Per a determinar la base, com és lògic, no són deduïbles les despeses imputables a les rendes exemptes ni a amortització dels elements no afectes a les explotacions econòmiques no exemptes. Tanmateix, les despeses imputables parcialment, o els béns afectes parcialment, a les explotacions gravades donen lloc a deduccions també parcials.

A partir de la base imposable, se'n calcula la **quota íntegra** mitjançant l'aplicació d'un tipus del 10%.

Les entitats que hagin optat per aquest règim estan obligades a declarar per l'impost sobre societats la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

Les entitats a les quals sigui aplicable el règim especial, juntament amb altres entitats que la llei especifica expressament, es consideren **entitats beneficiàries del mecenatge**. Entre altres possibles incentius, això significa que els donatius a favor d'aquestes entitats donen dret a deducció en la quota íntegra de la persona o l'entitat que els faci. Si qui fa la donació és una persona física pot deduir de la quota les quanties que s'exposen en el mòdul d'IRPF. D'altra banda, si qui fa el donatiu és un contribuïent de l'impost sobre societats, pot deduir un 35% de la base de deducció –en determinades condicions, el percentatge s'incrementa fins al 40%–, sense que s'estableixi per a l'aplicació cap límit sobre la quota líquida sinó un límit relatiu a la base: la base de deducció no pot superar el 10% de la base imposable del període. En aquest cas, davant la insuficiència de quota o base per a l'aplicació total de la deducció es permet que l'excés pugui ser aplicat durant els 10 anys immediats i successius, respectant sempre el límit abans esmentat.

7.7.2. Règim d'exempció parcial de la Llei de l'impost sobre societats

A més d'aplicar-se a les entitats sense ànim de lucre a les quals no sigui aplicable el règim exposat en el punt anterior, aquest règim s'aplica a unions, federacions i confederacions de cooperatives, col·legis professionals, associacions empresarials, cambres oficials, sindicats, fons de promoció d'ocupació, mútues d'accidents de treball i malalties professionals, l'entitat Ports de l'Estat i les autoritats portuàries.

Aquestes entitats poden obtenir rendes exemptes i no exemptes. Són **rendes exemptes**:

- 1) Les rendes que procedeixin de la realització d'activitats que en constitueixin l'objecte social o la finalitat específica, sempre que no tinguin la consideració d'activitats econòmiques.
- 2) Les rendes derivades d'adquisicions i de transmissions a títol lucratiu (bàsicament, donatius efectuats i donatius rebuts) sempre que s'obtinguin o es facin en compliment del seu objecte social o la seva finalitat específica.
- 3) Les rendes generades en la transmissió onerosa de béns afectes al seu objecte social o finalitat específica, quan el total obtingut es destini a noves inversions d'elements d'immobilitzat relacionades amb aquest objecte o finalitat en el termini que hi ha entre un any anterior i tres anys posteriors a la data de la transmissió.

Les rendes que no es puguin incloure en la relació anterior són **rendes no exemptes**. A més, s'estableix expressament que no estan exemptes:

- 1) Els rendiments d'explotacions econòmiques, és a dir, els que impliquin l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i recursos humans amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns i serveis.
- 2) Les rendes derivades del patrimoni, com el percebut per lloguers, interessos, dividends, etc.
- 3) Les rendes obtingudes per transmissions diferents de les esmentades més amunt.

Per tant, la **base imposable** correspondrà a les rendes no exemptes. Com és lògic, no són deduïbles les despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes. Les imputables parcialment a les rendes no exemptes són deduïbles en funció de la proporció que representin els ingressos d'explotacions econòmiques no exemptes respecte al total d'ingressos de l'entitat.

Consultes recomanades

Sobre el règim d'exempció parcial de la Llei de l'impost sobre societats, vegeu els articles 9.3 i 109 a 111 LIS.

El **tipus de gravamen** aplicable és el 25%. Quant a l'obligació de declarar, ens remetem al que hem dit en el punt 4.2 d'aquest mòdul.

7.8. Cooperatives

En consideració a la seva funció social, es regula en la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives, un règim especial amb determinats incentius fiscals. A efectes de l'impost sobre societats, en aquesta llei s'estableixen una sèrie de regles que són aplicables a totes les cooperatives i altres regles que s'apliquen en funció del grau de protecció fiscal que s'atorga a la cooperativa en concret.

La característica principal de les cooperatives en relació amb la liquidació de l'impost és la **divisió dels resultats en dos components**:

1) **Resultats cooperatius**: Els ingressos que els integren són els següents:

- Els procedents de l'activitat cooperativitzada realitzada amb els mateixos socis.
- Les quotes periòdiques satisfetes pels socis.
- Les subvencions corrents i la corresponent imputació a l'exercici de les subvencions de capital.
- Els ingressos i retorns procedents de la participació en altres cooperatives.
- Els ingressos financers procedents de la gestió de la tresoreria ordinària necessària per a l'activitat cooperativitzada.

Quant a les despeses, són deduïbles les necessàries per a l'obtenció dels ingressos esmentats, i la part proporcional de les despeses generals. Dins d'aquestes despeses hi ha les quantitats que les cooperatives destinin obligatòriament al fons d'educació i promoció, que són deduïbles en la quantia que no excedeixi el 30% dels excedents nets de l'exercici.

2) **Resultats extracooperatius**: Els ingressos que els integren són els següents:

- Els procedents de l'activitat cooperativitzada quan es faci amb persones no sòcies.
- Els derivats d'inversions o participacions financeres en societats no cooperatives.
- Els obtinguts d'activitats econòmiques o fonts alienes a les finalitats específiques de la cooperativa.

- Els procedents de les seccions de crèdits de les cooperatives, amb excepció dels resultants de les operacions actives realitzades amb socis, dels obtinguts a través de cooperatives de crèdit i dels procedents d'inversions en fons públics i valors emesos per empreses públiques.
- Els increments i disminucions patrimonials.

Les despeses deduïbles dels ingressos extracooperatius són les necessàries per a l'obtenció dels ingressos esmentats, i la part proporcional de les despeses generals.

Per a determinar la **base imposable** es consideren els resultats cooperatius i els extracooperatius. Per a obtenir la base, a més dels altres ajustos que siguin procedents d'acord amb el règim general, de cada tipus de resultats es minora el 50% de la part d'aquests que s'hagi de destinar obligatòriament al fons de reserva obligatori. D'aquesta manera s'obtindran dos components de la base imposable, un per a cada tipus de resultats. Les bases negatives d'exercicis anteriors no són deduïbles de la base de l'exercici ja que, com veurem, el que es compensen són les quotes.

Per a obtenir la **quota íntegra**, s'aplica el tipus impositiu corresponent a cada component de la base, tant si aquest és positiu com negatiu (és a dir, són possibles tant les quotes positives com les negatives). La quota íntegra serà la suma de les dues quantitats resultants. Si la quota íntegra és negativa, es pot compensar amb les quotes íntegres positives obtingudes en els períodes impositius següents, amb el límit del 60% de la quota íntegra prèvia a la seva compensació.

Vist l'esquema general, vegem les peculiaritats aplicables segons el grau de protecció de la cooperativa. La Llei 20/1990 distingeix:

1) **Cooperatives protegides**: són les que s'ajusten als principis i les disposicions de la Llei general de cooperatives o de les lleis de cooperatives de les comunitats autònomes que tinguin competència en aquesta matèria i no incorrin en cap de les causes d'exclusió que preveu la mateixa llei, que es refereix a infraccions d'obligacions previstes legalment, com no efectuar les dotacions obligatòries al fons de reserves i al d'educació i promoció, repartir fons irreparables, fer operacions cooperativitzades amb no-socis per un import superior al 50% del total, etc.

2) **Cooperatives especialment protegides**: són les que reuneixen les condicions anteriors i, complint les condicions particulars per a cada tipus establertes per la Llei 20/1990, són cooperatives de primer grau d'algun dels tipus següents:

- De treball associat
- Agràries

- D'exploració comunitària de la terra
- Del mar
- De consumidors i usuaris

Per tant, no són protegides especialment les cooperatives de crèdit, d'ensenyament, sanitàries, d'assegurances, de serveis, de transportistes i d'habitatges.

3) Cooperatives no protegides: són les que no compleixin els requisits del punt 1.

Quant als **beneficis fiscals aplicables** en l'impost sobre societats, són els següents:

1) Cooperatives protegides:

a) La part de base imposable corresponent als resultats cooperatius es grava al tipus impositiu del 20%. A la part corresponent a resultats extracooperatius, i a la totalitat de base en les cooperatives no protegides, s'hi aplica el tipus general del 25%.

b) Llibertat d'amortització dels elements d'actiu fix nou amortitzable, adquirits en el termini de tres anys a partir de la data de la seva inscripció en el Registre de cooperatives.

2) Cooperatives especialment protegides: A més dels incentius anteriors, tenen una bonificació d'un 50% de la quota íntegra. La bonificació és del 90%, durant els cinc primers anys d'activitat, en el cas de cooperatives de treball associat els socis de les quals siguin, almenys en un 50%, minusvàlids que estaven aturats en el moment que es va constituir la cooperativa. D'altra banda, la bonificació és del 80% quan les cooperatives siguin qualificades com a explotacions agràries prioritàries.

Pel que fa a les **cooperatives de segon grau** –en les quals els socis són dues o més cooperatives–, els beneficis fiscals que els són aplicables són els següents:

- Quan els seus socis siguin exclusivament cooperatives protegides, tenen dret als beneficis fiscals aplicables a aquestes.
- Quan els seus socis siguin exclusivament cooperatives especialment protegides, tenen dret als beneficis fiscals d'aquestes.
- Quan tinguin com a socis tant cooperatives protegides com especialment protegides, tenen dret als beneficis fiscals aplicables a les primeres i a la bonificació del 50% aplicable a les segones, però només sobre la quota

íntegra corresponent als resultats procedents de les operacions realitzades amb les cooperatives especialment protegides.

8. Reflex comptable de l'impost sobre societats

Al llarg del mòdul hem destacat la profunda vinculació de l'impost sobre societats i la comptabilitat, fins al punt que per a la seva liquidació correcta no n'hi ha prou a conèixer les normes fiscals, sinó que també hem de conèixer la normativa comptable. No correspon a l'assignatura de la qual forma part aquest mòdul fer una anàlisi extensa d'aquesta normativa, però sí que considerem convenient fer una exposició del reflex comptable que ha de tenir l'impost sobre societats i de com tracta la comptabilitat els diferents components de la liquidació d'aquest. Així, si fins ara ens hem referit sovint a la comptabilitat des de l'òptica de l'impost sobre societats, a continuació ens referirem a l'impost sobre societats des de l'òptica comptable.

8.1. Aspectes generals i conceptes bàsics

La comptabilització de l'impost sobre societats és objecte de regulació en la norma de valoració 13a. del Pla general de comptabilitat. En el cas del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, la regulació està en la norma de valoració 15a., amb el mateix contingut substancial. Finalment, les microempreses poden simplificar la comptabilització de l'impost, comptabilitzant la quota líquida com a impost corrent, prescindint de les diferències temporànies i dels actius i passius per impost diferit.

Recordem que a aquests efectes s'entén com a petita i mitjana empresa o microempresa les que durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cada un dels exercicis, almenys dues de les circumstàncies següents:

Taula 5. Circumstàncies de les pimes o microempreses

	Pimes	Microempreses
Actiu no superior a	2.850.000 €	1.000.000 €
Xifra de negocis no superior a	5.700.000 €	2.000.000 €
Plantilla mitjana no superior a	50 treballadors	10 treballadors

Amb caràcter previ a l'anàlisi de la comptabilització de l'impost, hem de definir alguns conceptes:

1) **Impost corrent.** És la quantitat que satisfà l'empresa com a conseqüència de la liquidació de l'impost sobre el benefici de l'exercici. Les bases imposables negatives que es compensin, les deduccions i les bonificacions redueixen l'impost corrent.

2) **Diferències entre els criteris comptables i fiscals.** En l'apartat 4.1.2 d'aquest mòdul ens hem referit a diferències permanents i diferències temporals. En relació amb les primeres, com que no reverteixen en un moment posterior, no es registren comptablement. És a dir, el càlcul de l'impost corrent s'efectua sobre el resultat ajustat en aquestes diferències.

Quant a les que sí que reverteixen en un moment posterior, i tenen incidència en la càrrega fiscal futura, el Pla general de comptabilitat les denomina **diferències temporànies**. Segons la terminologia comptable, les diferències temporals són una subclasse de les temporànies, ja que es diu que les diferències temporànies es poden produir:

- Per **diferències temporals**, que tenen l'origen en criteris d'imputació temporal diferents entre la norma fiscal i la comptable.
- En **altres casos**, com en els ingressos i les despeses registrats directament en el patrimoni net que no es computen en la base imposable i en els casos de combinacions de negocis –fusions, escissions, etc.– o reconeixement inicial d'un element, quan el valor fiscal i comptable dels elements patrimonials registrats sigui diferent.

Per raó del seu efecte en la liquidació de l'impost, les diferències temporànies poden ser:

- **Diferències temporànies imposables:** són les que donen lloc a quantitats a pagar més elevades o quantitats a tornar més baixes per impostos futurs.
- **Diferències temporànies deduïbles:** són les que donen lloc a quantitats a pagar més baixes o quantitats a tornar més elevades per impostos futurs.

3) **Passius per impost diferit.** Són el reflex comptable de la quantitat que s'ha pagar de més o tornar de menys que resulta d'una diferència temporània imposable. Equivalen a una obligació que es concretarà en el futur i, per tant, són un passiu.

4) **Actius per impost diferit.** Són el reflex comptable de la quantitat que s'ha de pagar de menys o tornar de més que resulta d'una diferència temporània deduïble. També inclouen els supòsits en què aquesta quantitat que s'ha de pagar de menys o tornar de més resulta de bases negatives pendents de compensar o de deduccions o bonificacions pendents d'aplicar. Equivalen a un dret o crèdit fiscal que es materialitzarà en el futur i, per tant, són un actiu. En aplicació del principi de prudència, només es reconeixeran en la mesura que l'empresa estimi probable l'existència de beneficis futurs que li permetin la recuperació d'aquests actius.

8.2. Càlcul i registre de la despesa per impost i els actius i passius per impost corrent i diferit

La despesa –o, si escau, l'ingrés– per impost sobre societats és la suma de dos components:

1) La **despesa per impost corrent**. Es registra amb un càrrec en el compte 6300 (impost corrent), per l'import de la quota líquida, i un abonament als comptes 4752 (Hisenda pública, creditora per impost sobre societats), per l'import de la quota diferencial, i 473 (Hisenda pública, retencions i pagaments a compte), per l'import de les retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats. En cas que l'impost correspongui a operacions que no han passat pel compte de pèrdues i guanys, sinó que s'han carregat o abonat directament contra el patrimoni net, s'utilitza el compte 8300 (impost corrent) en lloc del 6300.

2) La **despesa o ingrés per impost diferit**. Es registra pel reconeixement i la cancel·lació dels passius i actius per un impost diferit. Aquests actius i passius es valoren aplicant a les diferències temporànies que els provoquin el tipus de gravamen que s'espera que hi hagi en el moment de la seva reversió. Els possibles comptes que es poden utilitzar, segons els supòsits, són:

- En el cas dels passius, el compte 479 (passius per diferència temporània imposable).
- En el cas dels actius, els comptes possibles són els següents:
 - 4740 (actius per diferències temporànies deduïbles), en els casos en què hi hagi diferències que donen lloc a quantitats a pagar més baixes o a tornar més elevades.
 - 4742 (drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar), per l'import de les deduccions o bonificacions no aplicades i que ho puguin ser amb probabilitat en exercicis futurs.
 - 4745 (crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici), per l'import corresponent a la base negativa que es considera probable que sigui compensada en exercicis futurs multiplicada pel tipus impositiu que s'espera que sigui vigent en l'exercici de la seva compensació.

La contrapartida d'aquests comptes és la 6301 (impost diferit) o la 8301 (impost diferit), quan l'impost correspongui a operacions que s'han carregat o s'han abonat directament contra el patrimoni net.

De vegades, l'import dels actius o passius per impostos diferits pot experimentar variacions. En l'exercici en què aquestes variacions siguin conegudes s'haurà de registrar el corresponent **ajust en els comptes d'actiu per impost diferit o passiu per impost diferit**, actuant com a contrapartida els comptes següents:

- 633 (Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis) –o 833 quan l'operació que va originar els saldos s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net– per les disminucions dels actius per impost diferit o els augments dels passius per impost diferit, coneguts en l'exercici. Això succeirà, per exemple, quan hagi finalitzat el termini de compensació de bases negatives, o d'aplicació de deduccions o bonificacions que, al seu moment, es van considerar de compensació o aplicació probable en el futur. També quan hagin aparegut circumstàncies que fan poc probable que es puguin compensar o aplicar en el futur. De la mateixa manera, es produiran ajustos negatius quan una variació del tipus impositiu respecte del que es va prendre en consideració per al càlcul de l'actiu o passiu faci que el primer sigui més baix o el segon sigui més elevat.
- 638 (Ajustos positius en la imposició sobre beneficis) –o 838 quan l'operació que va originar els saldos s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net– pels augments dels actius per impost diferit o les disminucions dels passius per impost diferit, coneguts en l'exercici. Això succeirà, per exemple, quan hagin aparegut circumstàncies que fan probable que es puguin compensar o aplicar en el futur les bases negatives o les deduccions i bonificacions, respectivament, quan al seu moment no es va considerar aquesta probabilitat. De la mateixa manera, es produiran ajustos positius quan una variació del tipus impositiu respecte del que es va prendre en consideració per al càlcul de l'actiu o passiu faci que el primer sigui més elevat o el segon sigui més baix.

8.3. Exemple il·lustratiu

Suposem la següent informació de la societat A, empresa de dimensió reduïda, corresponent a l'exercici 2016:

- Ha obtingut un benefici abans d'impostos de 100.000 euros.
- Ha adquirit una maquinària amb un valor d'adquisició de 60.000 euros, l'amortització comptable de la qual en l'exercici ha estat de 5.000 euros i en relació amb la qual pot practicar l'amortització lliure, optant per aplicar-la en la seva totalitat en l'exercici.
- Participa en la societat B des de la constitució d'aquesta, en un 20%. Hi ha una situació de conflicte amb el soci majoritari, que té bloquejat el pagament d'una factura que va emetre la societat A a la societat B, per un

import de 20.000 euros. Davant la incertesa del seu cobrament, la societat ha dotat el corresponent deteriorament.

- Té pendent d'aplicar una deducció per formació professional per un import de 500 euros generada el 2012.
- Ha suportat retencions per un import de 1.000 euros. No ha efectuat pagaments fraccionats.

En l'exercici de 2017, es produeixen les circumstàncies següents:

- A causa d'unes operacions extraordinàries, la societat A té unes pèrdues de 50.000 euros.
- L'amortització comptable de la maquinària abans esmentada és de 6.000 euros.
- S'ha generat una deducció per creació d'ocupació de 2.500 euros.
- La societat B paga finalment el deute de 20.000 euros a la societat A.
- Ha suportat retencions per un import de 1.200 euros. Els pagaments fraccionats han pujat a 5.670 euros.

Comptabilització de l'impost en l'exercici de 2016:

En la liquidació cal considerar dos ajustos extracomptables: un de negatiu, derivat de la llibertat d'amortització, per la diferència entre l'amortització comptable i la fiscal (5.000 € – 60.000 € = –55.000 €), i un altre de positiu, pel deteriorament comptabilitzat en relació amb un deute de 20.000 euros de la societat B, no deduïble fiscalment perquè es tracta d'una entitat vinculada.

La liquidació és la següent:

Resultat abans d'impostos	100.000 €
Ajust per llibertat d'amortització	–55.000 €
Ajust per deteriorament crèdit societat B	20.000 €
Base imposable	65.000 €
Tipus impositiu	25%
Quota íntegra	16.250 €
Deducció per formació professional de 2012	500 €
Quota líquida	15.750 €
Retencions	1.000 €

Quota diferencial	14.750 €
-------------------	----------

L'impost corrent de l'exercici donarà lloc a l'assentament següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
6300	Impost corrent	15.750	
4752	H. púb., creditora i societats		14.750
473	H. púb., retencions i pagaments a compte		1.000

La diferència per llibertat d'amortització genera un passiu per impost diferit que, considerant el tipus de gravamen previsible del 25%, té un import de $25\% \times 55.000 \text{ €} = 13.750 \text{ €}$, al qual correspon l'assentament comptable següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
6301	Impost diferit	13.750	
479	Passius diferència temporal imposable		13.750

La diferència pel deteriorament del crèdit de la societat B genera un actiu per impost diferit per un import de $25\% \times 20.000 \text{ €} = 5.000 \text{ €}$, al qual correspon l'assentament comptable següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
4740	Actius diferències temp. deduïbles	5.000	
6301	Impost diferit		5.000

L'aplicació de la deducció per formació professional generada el 2012 provoca l'assentament següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
6301	Impost diferit	500	
4742	Drets ded. i bonif. pendents		500

Comptabilització de l'impost en l'exercici de 2017:

En la liquidació cal tenir en compte la reversió de les diferències generades el 2016. D'una banda, tenim l'ajust per llibertat d'amortització corresponent a la diferència entre l'amortització comptable i la fiscal ($6.000 \text{ €} - 0 \text{ €} = 6.000 \text{ €}$). D'altra banda, tenim la recuperació del deteriorament del crèdit, que significa

un ingrés comptable però no fiscal, ja que la dotació del deteriorament no havia tingut efectes fiscals. Finalment, cal considerar la deducció per creació d'ocupació.

La liquidació serà la següent:

Resultat abans d'impost	-50.000 €
Ajust per llibertat d'amortització	6.000 €
Ajust per recuperació deteriorament crèdit societat B	-20.000 €
Base imposable	-64.000 €
Tipus impositiu	25%
Quota íntegra = quota líquida	0 €
Retencions	1.200 €
Pagaments fraccionats	5.670 €
Quota diferencial	-6.870 €

Com que la quota líquida és nul·la, no és procedent la comptabilització d'impost corrent. Tanmateix, la liquidació de l'impost es traduirà en l'assentament següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
4709	H. púb., deutora per desv. impostos	6.870	
473	H. púb., retencions i pagaments a compte		6.870

La diferència per llibertat d'amortització provoca la cancel·lació parcial del passiu per impost diferit generat el 2016. L'import corresponent és de $25\% \times 6.000 \text{ €} = 1.500 \text{ €}$, al qual correspon l'assentament comptable següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
479	Passius diferència temp. imposable	1.500	
6301	Impost diferit		1.500

La diferència per la recuperació del deteriorament del crèdit de la societat B provoca la cancel·lació total de l'actiu per impost diferit generat el 2016 per import de 5.000 euros, al qual correspon l'assentament comptable següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
6301	Impost diferit	5.000	

Codi	Compte	Deure	Haver
4740	Actius diferències temp. deduïbles		5.000

Considerant raonablement assegurada la compensació de la base imposable negativa de l'exercici, es genera un actiu per impost diferit per un import de $25\% \times 64.000 \text{ €} = 16.000 \text{ €}$, al qual correspon l'assentament següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
4745	Crèdit pèrdues compensar	16.000	
6301	Impost diferit		16.000

Finalment, considerant raonablement assegurada l'aplicació futura de la deducció per creació d'ocupació, que no ha pogut ser aplicada en l'exercici per insuficiència de quota, es genera un actiu per impost diferit pel seu import, al qual correspon l'assentament següent:

Codi	Compte	Deure	Haver
4742	Drets ded. i bonif. pendants	2.500	
6301	Impost diferit		2.500

Resum

En funció de la seva forma jurídica, podem distingir entre empreses individuals, subjectes a l'impost sobre la renda de les persones físiques, i empreses socials, subjectes a l'impost sobre societats, encara que també es pot parlar de les entitats denominades en règim d'atribució que, en general, llevat de les societats civils amb objecte mercantil, subjecten els seus rendiments al primer dels impostos, ja que els atribueixen als seus socis, comuners o partícips.

La constitució de les societats és el procés que dóna lloc al seu naixement. En les societats anònimes aquesta fundació pot ser alterna o successiva, i en qualsevol cas donarà lloc a l'emissió, subscripció i desemborsament de les seves parts alíquotes de capital social, és a dir, les seves accions. El procés d'emissió, subscripció i desemborsament, i la seva corresponent comptabilització, presenta en els dos casos diferències rellevants. Quant a les societats limitades, el capital, en aquest cas dividit en participacions socials, ha d'estar desemborsat des del moment de la seva constitució.

L'àmbit d'aplicació de l'impost sobre societats es pot delimitar atenent quatre punts de vista. Des del punt de vista territorial, l'impost s'aplica a tot el territori espanyol, i s'exigeix per obligació personal als residents en el territori esmentat. Quant al seu àmbit subjectiu, són contribuents les persones jurídiques, excepte les societats civils sense objecte mercantil, i determinades entitats que, fins i tot sense tenir personalitat jurídica, se subjecten expressament per la llei. En l'àmbit objectiu, el fet imposable el constitueix l'obtenció de renda, sigui quin sigui el seu origen. Finalment, en l'àmbit temporal, el seu període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat i es merita l'últim dia del període esmentat.

La liquidació de l'impost parteix del resultat que llança la comptabilitat, suposant que aquest s'ha determinat seguint la normativa comptable. Per a determinar la base a partir d'aquest resultat, haurem de fer els ajustos extracomptables que siguin necessaris com a conseqüència de les diferències que, en relació amb les partides que determinen els resultats, hi ha entre la normativa comptable i fiscal, sense oblidar que també haurem d'efectuar les corresponents correccions quan en la determinació del resultat s'hagi infringit alguna regla comptable. Les causes més habituals de les diferències esmentades són les despeses que no es consideren fiscalment deduïbles, les amortitzacions i altres correccions de valor comptables que no s'ajusten a les regles fiscals, les normes de valoració fiscals diferents de les comptables i els diferents criteris d'imputació temporal. D'altra banda, en la determinació de la base també hem

de considerar tant la possibilitat de practicar la reducció corresponent a la reserva de capitalització com la de compensar les bases imposables negatives d'exercicis anteriors.

L'aplicació sobre la base del corresponent tipus de gravamen ens donarà la quota íntegra. D'aquesta, i per a obtenir la quota líquida, podem restar les deduccions i bonificacions que siguin procedents. En relació amb les primeres, podem distingir dos grans grups. En primer lloc, les que es dirigeixen a evitar la doble imposició. En segon lloc, les que pretenen incentivar la realització de determinades activitats.

En la gestió de l'impost tenen un paper important els pagaments a compte, ja sigui pagaments fraccionats a efectuar pel contribuent o retencions i ingressos a compte suportats en el moment de la percepció de determinades categories de renda. D'altra banda, més enllà de la mateixa obligació del pagament de l'impost hi ha altres obligacions d'índole formal, la principal de la qual és efectuar la declaració oportuna, encara que també es relacionen amb l'impost l'obligació de portar la comptabilitat i la inscripció en l'índex d'entitats.

En la normativa de l'impost s'estableixen diversos règims especials segons les peculiaritats dels contribuents, l'especialitat del seu objecte social o la naturalesa dels actes o de les operacions que duen a terme. Els contribuents sotmesos a aquests règims aplicaran les regles especials que hi figuren, però també la normativa general, amb caràcter supletori. Entre aquests règims destaca, pel gran nombre de contribuents que afecta, el d'empreses de dimensió reduïda.

Quant al reflex comptable de l'impost sobre societats, la despesa corresponent és la suma de l'efecte de l'impost corrent i de l'impost diferit, i aquest últim és el resultat de les diferències temporànies. Aquestes poden ser diferències temporànies deduïbles, quan donen lloc a quantitats a pagar més baixes o quantitats a tornar més elevades per impostos futurs, o diferències temporànies imposables, en cas contrari. El reflex comptable d'aquestes quantitats són els actius per impost diferit, en el cas de les diferències temporals deduïbles, i els passius per impost diferit, en el cas de les imposables.

Bibliografia

Albi Ibáñez, E.; Paredes Gómez, R.; Rodríguez Ondarza, J. A. (2014). *Sistema Fiscal Español II* (5a. edició). Barcelona. Editorial Ariel.

Amat, O.; Aguilà, S. i altres (2008). *Nuevo PGC y PGC Pymes: un análisis práctico y a fondo*. Barcelona. Bresca Editorial.

Diversos autors (2015). *Impuesto sobre Sociedades. Régimen general y empresas de reducida dimensión*. València: Editorial Tirant lo Blanch.

Diversos autors (2015). *Memento práctico fiscal 2015*. Madrid: Editorial Francis Lefebvre.

Diversos autors (2015). *Memento práctico sociedades mercantiles 2015*. Madrid: Editorial Francis Lefebvre.

Ferreiro Lapatza, J.J.; Martín Fernández, J.; Rodríguez Márquez, J. (2013). *Curso de Derecho Tributario. Sistema tributario español*. Madrid. Editorial Marcial Pons.

Mellado Benavente, F. i altres (2015). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. València: Editorial CISS.

Poveda Blanco, F.; Sánchez Sánchez, A. (2015). *Sistema Fiscal. Esquema y supuestos prácticos* (24a. edició). Madrid: Editorial Aranzadi.

