

# Impuesto sobre sociedades. Régimen general

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00200992



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

|   |    |
|---|----|
| <b>Introducción</b> .....   | 5  |
| <b>Objetivos</b> .....  | 8  |
| <b>1. Regulación del impuesto</b> .....   | 9  |
| 1.1. Caracteres básicos .....   | 9  |
| 1.2. Fuentes normativas .....   | 9  |
| <b>2. Hecho imponible</b> .....   | 10 |
| 2.1. Definición del hecho imponible .....   | 10 |
| 2.2. Ámbito espacial .....  | 11 |
| 2.3. Ámbito temporal .....  | 12 |
| 2.4. Rentas exentas .....   | 13 |
| <b>3. Sujeto pasivo</b> .....   | 17 |
| <b>4. Base imponible</b> .....  | 20 |
| 4.1. Determinación de la base imponible. El resultado contable .....                | 20 |
| 4.2. Normas sobre obtención de rentas .....   | 24 |
| 4.3. Gastos deducibles .....  | 26 |
| 4.4. Gastos no deducibles .....   | 37 |
| 4.5. Reglas de valoración .....   | 38 |
| 4.6. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros .....                     | 46 |
| 4.7. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos<br>intangibles ..... | 48 |
| 4.8. Imputación temporal .....  | 48 |
| 4.9. Compensación de bases imponibles negativas .....                               | 50 |
| <b>5. Tipos de gravamen y cuota íntegra</b> .....                                   | 52 |
| <b>6. Deducciones de la cuota</b> .....   | 54 |
| 6.1. Deducciones por doble imposición .....   | 54 |
| 6.2. Bonificaciones y deducciones incentivadoras .....                              | 59 |
| 6.3. Deducción de los pagos a cuenta .....  | 62 |
| <b>7. Gestión del impuesto</b> .....  | 63 |
| <b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....   | 69 |
| <b>Solucionario</b> .....   | 72 |

---

|                           |    |
|---------------------------|----|
| <b>Glosario</b> .....     | 76 |
| <b>Bibliografía</b> ..... | 78 |

## Introducción

La articulación de la imposición sobre la renta en **dos gravámenes** dirigidos, respectivamente, a las **personas físicas (IRPF)** y a las **personas jurídicas (IS)**, constituye hoy una realidad generalizada en la mayoría de sistemas tributarios, aunque sólo sea por razones técnicas y partiendo del hecho de que la capacidad económica es patrimonio exclusivo de las personas físicas.

Del mismo modo que casi nadie desconoce que la renta es el mejor exponente de la capacidad económica de un individuo, también existe un consenso general sobre la imposibilidad de eliminar la pluralidad de gravámenes sobre la renta en función de la naturaleza de su perceptor –personas físicas o jurídicas– y sustituirlos por un único impuesto sobre la renta. Y éste es un punto en el que están de acuerdo incluso quienes defienden las posiciones más radicales (por ejemplo, el conocido Informe Carter). En el caso español, la pertenencia de nuestro sistema tributario al modelo continental y la integración en la Unión Europea –cuyos principios fiscales se inspiran en el Informe Neumark, que reconoce la existencia, junto con la renta, de otros índices de riqueza– abogan especialmente por mantener y consolidar la pluralidad de gravámenes.

En último término, las sociedades no dejan de ser un instrumento jurídico a través del cual la renta se genera y se transmite al accionista. Ciertamente, la simple existencia del IS provoca doble imposición, porque la renta de las sociedades resulta doblemente gravada, en primer lugar en las manos de la sociedad, y en segundo lugar, en las del socio, pero no es menos cierto que las rentas obtenidas por la sociedad a partir del beneficio contable empresarial son perfectamente individualizables respecto de las percibidas por el socio en forma de dividendos. En definitiva, la renta que obtienen las personas jurídicas acaba llegando, tarde o temprano, por una vía u otra, a manos de las personas que tienen detrás. Esta segunda obtención de renta también queda gravada por el impuesto personal sobre la renta del socio, y así sucesivamente tantas veces como se distribuya la renta.

Desde el mismo momento en el que se estableció el IS, se produjeron variados intentos de darle justificaciones teóricas: desde argumentar que el impuesto se fundamenta en las ventajas que reciben las sociedades al ser dotadas de personalidad jurídica por el Estado, hasta aducir que las sociedades de capital disponen de más potencial para obtener beneficios, lo cual indica que poseen una capacidad económica propia. Estas teorías perdieron todo fundamento cuando se estableció que la capacidad económica sólo es predicable respecto de las personas físicas.

Comúnmente se acepta el denominado **argumento pragmático** del profesor Neumark, según el cual, si no se grava la renta en el momento en que la obtienen las sociedades, en muchos casos nunca se llegará a someterla a imposición si se logra evitar que dicha renta llegue formalmente a manos de los socios.

El IS se ha convertido, así, en un impuesto muy polémico teóricamente, pero indiscutido en la práctica, no sólo por el motivo ya aducido, sino porque tiene una gran eficacia **recaudatoria** y como **control** de fuentes de renta, mientras que provoca muy poco rechazo social y es, además, un eficaz instrumento de **política económica**.

### El impuesto sobre sociedades

El impuesto sobre sociedades, con una estructura parecida a la actual, existe en nuestro sistema tributario prácticamente desde 1900, cuando se estableció la Contribución sobre Utilidades que establecía una tarifa III que gravaba las utilidades procedentes del trabajo junto con el capital. Este sistema se reafirmó en 1922, hecho que da por bueno el dicho "un impuesto antiguo es un buen impuesto".

El concepto de **renta como crecimiento personal**, de Haig (Schanz) Simons, hoy día también se ha impuesto en la mayoría de los países frente al concepto real de renta como producto de una fuente determinada, para constituir la base de la imposición sobre la renta. Y éste ha sido el concepto que ha adoptado nuestro país a partir de la reforma de 1978.

Como su nombre indica, el impuesto sobre sociedades (IS) tiende a gravar la renta obtenida por personas jurídicas (sociedades y otras entidades). El art. 4.1 TRLIS mantiene un concepto sintético de renta, sin distinguir, como lo hace la LIRPF, la renta por razón de la fuente de los distintos rendimientos que la componen. La ley del IS de 1978, en cambio, sí distinguía y definía tres componentes de la renta societaria: los rendimientos empresariales o de explotación económica, los rendimientos de elementos patrimoniales y los incrementos y disminuciones patrimoniales. Sin embargo, actualmente, esta clasificación sólo tiene efecto en relación con las retenciones.

En el ámbito del **impuesto sobre sociedades (IS)** o impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, el problema de determinar la renta gravable se ha resuelto recurriendo al concepto de **beneficio empresarial**, así como utilizando, con esta finalidad y con una relevancia cada vez mayor, la **contabilidad empresarial**.

En este caso, la evolución del IS se ha caracterizado claramente por el progresivo acercamiento entre los llamados resultado contable y resultado fiscal, con la consiguiente disminución de los **ajustes fiscales** sobre la contabilidad empresarial para determinar la renta gravable y el aumento de la importancia de la normativa contable a efectos fiscales.

Se trata, en definitiva, de acercar la fiscalidad a la realidad empresarial positivamente, en el sentido de que elimina la duplicidad de contabilidades y la incertidumbre de la deducibilidad de los gastos empresariales (antes supeditada al reconocimiento de su necesidad y no a la justificación de su realidad), aunque esto comporte problemas, derivados, sobre todo, de las diversas finalidades e intereses protegidos por las normas fiscales y contables.

El IS regulado por la **Ley 61/1978, de 27 de diciembre** fue sustituido por el que regulaba la **Ley 43/1995, de 27 de diciembre**, que entró en vigor el 1 de enero de 1996. Esta segunda ley marcó un giro importante en la tributación de las rentas empresariales al pronunciarse definitivamente a favor de la eficacia tributaria de las normas contables, sin perjuicio, no obstante, de los ajustes fiscales puntuales y pertinentes exigidos por la necesidad de evitar posibles elusiones fiscales y agravios comparativos que las normas prevén de manera expresa. Finalmente, después de sucesivas y numerosas modificaciones de la Ley 43/1995, se ha aprobado el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades mediante el **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo**.

Hay que tener en cuenta, por último, que la normativa del impuesto contempla, junto al régimen general del impuesto que analizamos en el presente módulo, un conjunto de **regímenes especiales** aplicables a ciertos tipos de enti-

dades y de actividades que, por distintos motivos, se apartan en algunos aspectos del régimen general, en los términos que desarrollamos en el módulo "Impuesto sobre sociedades: Regímenes especiales".

Los **regímenes especiales del IS** se contemplan en los arts. **47 a 129 TRLIS** y **41 a 52 RIS**, así como en determinadas leyes sectoriales (en especial, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de **Régimen Fiscal de Cooperativas**, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de **Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo** y a las entidades establecidas en Canarias les resulta de aplicación la Ley 19/1994, de 6 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

## Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes:

- 1.** Conocer la naturaleza, el ámbito de aplicación y el hecho imponible gravado por el impuesto sobre sociedades, así como los supuestos de exención.
- 2.** Individualizar los rasgos característicos de los sujetos pasivos sometidos al impuesto.
- 3.** Entender el mecanismo del régimen general de imposición societaria, en especial en lo referente a la determinación de la base imponible y a los ajustes extracontables que son necesarios para liquidar el impuesto sobre sociedades.
- 4.** Conocer y aplicar los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, mediante la aplicación de los tipos de gravamen y de las deducciones y bonificaciones en la cuota.
- 5.** Diferenciar los distintos deberes y obligaciones formales que recaen sobre las entidades gravadas por el impuesto sobre sociedades.



# 1. Regulación del impuesto

## 1.1. Caracteres básicos

El IS es un impuesto **directo** y **personal**<sup>1</sup>, ya que grava una manifestación directa de la capacidad contributiva como es la obtención de renta, y no es repercutible, al mismo tiempo que dicha renta sólo se puede determinar en función del sujeto que la percibe (persona jurídica residente en España). Aunque no se haga referencia a ello en el texto legal, el IS también es un impuesto **objetivo, periódico y proporcional**.

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

## 1.2. Fuentes normativas

La regulación general del impuesto se encuentra en el **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo**, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que sustituye a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. El desarrollo reglamentario TRLIS lo lleva a cabo el **RD 1777/2004, de 30 de julio**, por el cual se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Los **principios** que guían la regulación del IS son los siguientes:

- 1) **Neutralidad**. Se pretende evitar que el impuesto influya en las decisiones económicas de los sujetos.
- 2) **Transparencia**. Se cumple si se alcanza el objetivo de claridad de las normas.
- 3) **Sistematización**. Se busca en este caso la coordinación con el resto de las normas del sistema tributario, especialmente con la LIRPE.
- 4) **Coordinación internacional**. Para ello es necesaria la adecuación de la estructura del IS a una economía internacionalizada sin que el impuesto cause distorsiones.
- 5) **Competitividad**. El IS debe ser un impuesto que permita a las empresas españolas ser competitivas.

El Impuesto se intentó adaptar desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, a la creciente internacionalización de las empresas españolas y a las exigencias de la pertenencia de España a la Unión Europea.

## 2. Hecho imponible

### 2.1. Definición del hecho imponible

La obtención de renta por parte del sujeto pasivo (entidad residente en España) constituye el hecho imponible del IS<sup>2</sup>.

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

La definición del hecho imponible se completa con varios **supuestos** en los que, aunque el sujeto pasivo no llega materialmente a percibir ninguna renta, fiscalmente se consideran así:

1) El **supuesto de atribución de rentas paralelo al del IRPF**, según el cual la renta correspondiente a determinados sujetos (sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT), a los cuales no se considera sujetos pasivos del IS, y también las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado estos mismos sujetos, se atribuyen a efectos del impuesto a sus componentes de acuerdo con lo establecido en la LIRPF<sup>3</sup>.

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

2) El **régimen especial de agrupaciones de interés económico**<sup>4</sup> españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, en el cual se entiende por obtención de renta la imputación de las bases imponibles o de los beneficios o pérdidas de las entidades sometidas a dicho régimen al sujeto pasivo, que en este caso viene determinado por cada una de las entidades que forman parte de la agrupación o la unión temporal.

<sup>(4)</sup>Arts. 48 a 52 TRLIS y 46 RIS. En el módulo 3 se examina este régimen especial del IS.

3) El **régimen de transparencia fiscal internacional**<sup>5</sup>, según el cual se entiende por obtención de renta el cumplimiento de determinadas circunstancias, que determina la inclusión de las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en la base imponible correspondiente al sujeto pasivo residente.

<sup>(5)</sup>Art. 107 TRLIS. En el módulo 3 se examina este régimen especial del IS.

4) La presunción *ius tantom* de retribución por el valor normal de mercado de las cesiones de bienes y derechos, denominada legalmente **estimación de rentas**<sup>6</sup>.

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

5) Existen otros supuestos en los que se entiende que hay obtención de renta:

- **Presunción de retención** para calcular la cuantía íntegra que se tiene que declarar (art. 17.3 TRLIS).
- Presunción de obtención de renta por la existencia de **bienes y derechos no contabilizados o no declarados** (art. 134 TRLIS).
- **Traslados de residencia** del sujeto pasivo al extranjero, en algunos supuestos (art. 17 TRLIS).

Se integra en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

- 1) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad.
  - 2) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
  - 3) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.
- Aplicación del **valor normal de mercado** a transmisiones lucrativas y societarias y a las denominadas *operaciones vinculadas* (arts. 15 y 16 TRLIS).

#### Ved también

En materia de estimación de rentas, presunción de retención y presunción de obtención de renta por la existencia de bienes y derechos no contabilizados o no declarados, podéis ver con mayor detalle el subapartado "Normas sobre obtención de rentas" de este módulo. Por otro lado, la aplicación del valor de mercado en el IS se explica en el subapartado "Reglas de valoración" de este módulo.

## 2.2. Ámbito espacial

El IS se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales por razón del territorio (territorios forales del País Vasco y Navarra, y las particularidades que existen para las entidades establecidas en Canarias) y de lo que se dispone en los tratados y convenios internacionales<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup>Arts. 2 y 3 TRLIS.

En este aspecto, son particularmente importantes los numerosos convenios para evitar la doble imposición sobre la renta que tiene suscritos España.

El **criterio de sujeción al IS**<sup>8</sup> es el de la residencia efectiva, y las entidades residentes quedan sujetas a la denominada renta mundial, es decir, a todas sus rentas sin tener en cuenta el lugar donde se obtengan.

<sup>(8)</sup>Arts. 7 y 8 TRLIS.

Se consideran residentes en territorio español las entidades que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas, y/o que tengan su domicilio social en territorio español, y/o que tengan su sede de dirección efectiva en este territorio, añadiéndose una presunción a favor de la Administración tributaria de residencia en España que afecta a las entidades situadas en un país o territorio de nula tributación o en un paraíso fiscal.

Por su parte, el apartado 2 del art. 8 TRLIS fija los criterios para determinar el domicilio fiscal, que de entrada se identifica con el domicilio social.

El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección. Y en los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

A efectos del domicilio fiscal, es importante tener en cuenta el art. 130 TRLIS (índice de entidades) y el art. 142 TRLIS (obligación del sujeto de comunicar a la AEAT los cambios en el domicilio fiscal).

En cada delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se llevará un índice de entidades, en el que se inscribirán las que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial.

### 2.3. **Ámbito temporal**

La definición del hecho imponible (obtención de renta por parte del sujeto pasivo) habla claramente de un impuesto periódico. El **periodo impositivo**<sup>9</sup> del IS coincide con el **ejercicio económico** de la entidad, que en la mayor parte de los casos se identifica con el año natural, y el **devengo** del impuesto tiene lugar el último día del periodo impositivo (normalmente, el 31 de diciembre, cuando se suele cerrar la contabilidad). En cualquier caso, el período impositivo nunca puede exceder de los doce meses.

<sup>(9)</sup>Arts. 26 y 27 TRLIS.

También el segundo apartado del art. 26 TRLIS recoge supuestos, que podríamos llamar atípicos, de **fin del periodo impositivo**:

- 1) Cuando la entidad se extinga.
- 2) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
- 3) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante.
- 4) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Como **supuesto especial de devengo**, hay que tener en cuenta que cuando se trate de sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 11/2009, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, el impuesto se devengará

el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en los que se aplicó el régimen fiscal especial. No obstante, el art. 27 TRLIS matiza que el impuesto se devengará el último día del período impositivo, haya o no acuerdo de distribución de beneficios, por las rentas sujetas al tipo general del gravamen, así como cuando la sociedad haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución.

Estrechamente relacionadas con las cuestiones referentes al ámbito temporal del IS se encuentran las normas sobre imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 TRLIS), ya que depende de estas normas que ingresos y gastos se entiendan realizados en un período impositivo u otro.

#### Ved también

Por lo que respecta a la imputación temporal de ingresos y gastos, podéis ver el subapartado "Imputación temporal" de este módulo.

## 2.4. Rentas exentas

Los arts. 21 y 22 TRLIS prevén **dos exenciones para evitar la doble imposición económica internacional** por las actividades empresariales desarrolladas por medio de entidades filiales o de establecimientos permanentes situados en el extranjero: la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera y la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero por medio de un establecimiento permanente.

En primer lugar, están exentos los **dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español**, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5%.

La participación correspondiente se debe poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se debe mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un **impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga** a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada es residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información, y en ningún caso se cumple este requisito cuando la entidad participada es residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de **actividades empresariales en el extranjero**.

Sólo se considera cumplido este requisito cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio corresponden a rentas que se han obtenido en el extranjero y que no están comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del art. 107 TRLIS como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En particular, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades, en determinadas condiciones:

1) Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2) Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

3) Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

4) Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que aquéllas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

También será aplicable la exención cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio corresponden a:

1) Dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad antes indicados (5% y un año), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan a su vez, los requisitos que se acaban de señalar.

2) Rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes, cuando se cumplan los requisitos indicados.

También la normativa indica que **no se aplicará la exención** por dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español en tres casos:

a) A las rentas de fuente extranjera obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas.

b) A las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal de exención que nos ocupa, presumiéndose que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquella alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido.

c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción por doble imposición internacional establecida en los arts. 31 y 32 TRLIS.

Si nos referimos a la renta obtenida en la **transmisión de participaciones en entidades no residentes (plusvalías)**, se deben cumplir los mismos tres requisitos señalados para los dividendos y participaciones en beneficios. No obstante, en el caso de que no se cumplan en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación los requisitos de que la sociedad participada esté gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades y de que las acciones o participaciones sean de una entidad que realiza actividades empresariales en el extranjero, la exención prevista en este apartado se aplicará parcialmente cumpliendo determinadas reglas y la parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción para evitar la doble imposición internacional establecida en el artículo 31 TRLIS.

Exclusivamente para el ejercicio del 2012, además, las Disposiciones Adicionales 15.ª y 17.ª TRLIS prevén dos supuestos de "amnistía fiscal" para las entidades que obtengan rentas por las acciones o participaciones o por las plusvalías generadas por la transmisión de las mismas cuando la entidad participada sea extranjera y no se cumplan todos los requisitos del art. 20 TRLIS para que estas rentas gocen de exención en el impuesto. Con el objetivo de aflorar estas rentas, se permite la opción de no integrar las mismas en la base imponible del impuesto y de sujetarlas a un gravamen especial reducido del 8% o del 10%, según los casos.

Por lo que respecta a la segunda exención, resulta aplicable a determinadas **rentas obtenidas en el extranjero por medio de un establecimiento permanente** siempre que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero y que dicho establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto y no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, en los términos indicados en la anterior exención.

Otras rentas exentas son **determinadas ayudas**<sup>10</sup> de la política comunitaria, ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción en determinadas circunstancias de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas, las ayudas al abandono de la actividad de transporte y determinadas indemnizaciones públicas.

<sup>(10)</sup>DA 3ª TRLIS.

La DA 16.ª TRLIS contiene por otra parte una exención del 50 por ciento de las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir del 12 de mayo del 2012 y hasta el 31 de diciembre del 2012. En este caso, no obstante, se añade que no forman parte de la renta con derecho a la exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles y las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la

amortización contabilizada. Además, esta exención es compatible, en su caso, con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 TRLIS, y no resulta de aplicación cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada, o a cualquier persona unida a ésta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Por último, debemos citar una serie de **exenciones derivadas de alteraciones patrimoniales**:

- a) Rentas positivas o negativas obtenidas por la donación de bienes según lo previsto en el art. 14.3 TRLIS.
- b) Rentas puestas de manifiesto con ocasión de la dación en pago de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, con los requisitos del art. 17.5 TRLIS.
- c) Rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social de las cajas de ahorro (art. 24.3.b TRLIS).
- d) Rentas derivadas de donaciones realizadas a favor de entidades de mecenazgo, según lo dispuesto por el art. 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

El resto de las exenciones tienen en el IS un marcado carácter **subjetivo**, y éste es el motivo por el cual se tratarán junto con el sujeto pasivo, como también lo hace el art. 9 TRLIS.



### 3. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del IS<sup>11</sup> las **entidades con personalidad jurídica** (exceptuando las sociedades civiles, que están sometidas al régimen de atribución de rentas del art. 6 TRLIS) y una serie de entidades sin personalidad jurídica caracterizadas porque poseen **patrimonios unificados** por su dedicación a una finalidad.

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

En particular, tienen la consideración de sujetos pasivos del IS:

- Los fondos de inversión.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de capital-riesgo.
- Los fondos de pensiones.
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- Los fondos de titulización hipotecaria.
- Los fondos de titulización de activos.
- Los fondos de garantía de inversiones.
- Las comunidades titulares de bosques vecinales en mano común.

El art. 9 TRLIS recoge una enumeración de **entidades totalmente exentas** del IS y también, en el seno de los regímenes especiales del impuesto, una serie de **entidades parcialmente exentas**<sup>12</sup>, que se benefician de exenciones en función de la naturaleza de la renta obtenida.

<sup>(12)</sup>Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y arts. 120 a 122 TRLIS.

Están **totalmente exentos** del impuesto:

- 1) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
- 2) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- 3) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- 4) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- 5) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquel y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- 6) Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.

En segundo lugar, están **parcialmente exentas** del impuesto, en los términos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que regula el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título:

- 1) Las fundaciones.
- 2) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

3) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

4) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

5) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

6) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Todas estas entidades, para poder aplicarse la exención parcial en el IS prevista en los términos dispuestos en la Ley 49/2002, deben cumplir los siguientes **requisitos**:

1) Que persigan fines de interés general.

2) Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 % de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

3) Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

4) Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

5) Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

6) Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

7) Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8) Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9) Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.

10) Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Y también gozan finalmente de **exención parcial** del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta Ley (arts. 120 a 122 TRLIS):

1) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

2) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

3) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.

- 4) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- 5) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- 6) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las autoridades portuarias.

## 4. Base imponible

### 4.1. Determinación de la base imponible. El resultado contable

Para la determinación de la base imponible del IS siempre ha sido importante el instrumento contable. La **contabilidad**, que es un registro sistemático de todas las operaciones económicas llevadas a cabo por las sociedades, constituye un buen punto de partida para determinar la renta obtenida por éstas.

#### Nota

La base imponible se regula en los arts. 10 a 25 TRLIS.

#### Las normas mercantiles

Las normas mercantiles de naturaleza contable se recogen fundamentalmente en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) y en el Plan general contable (PGC).

El Código de Comercio (arts. 34 a 41) prevé el deber de formular las **cuentas anuales** al cierre del ejercicio de la empresa, que están integrados por:

1) El **balance**: incluye, separados como es debido, los bienes y derechos, que constituyen el activo de la empresa, y las obligaciones, que forman el pasivo, con especificación de los fondos propios.

2) La **cuenta de pérdidas y ganancias**: recoge, también de forma separada, los ingresos y los gastos del ejercicio, la diferencia entre los cuales constituye el resultado. Distingue entre resultados ordinarios –los propios de la explotación– y extraordinarios –de otras fuentes.

Los **ingresos** que la cuenta de pérdidas y ganancias integra en el haber son:

#### Haber

- a) importe neto de la cifra de negocios (fundamentalmente por ventas y prestaciones de servicios)
  - b) aumento de existencias
  - c) trabajos hechos por la empresa en el inmovilizado
  - d) otros ingresos de explotación (se incluyen aquí las subvenciones)
  - e) ingresos de participación en capital
  - f) ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado
  - g) otros intereses e ingresos asimilados
  - h) diferencias positivas de cambio
- (Estos ingresos están recogidos y explicados en el grupo 7 de cuentas.)

Los **gastos** que constituyen el debe de la cuenta de pérdidas e ingresos son:

#### Debe

- a) reducción de existencias
  - b) gastos de aprovisionamiento
  - c) gastos de personal
  - d) amortizaciones
  - e) provisiones
  - f) otros gastos de explotación (entre los cuales figura el mismo IS)
  - g) gastos financieros
  - h) diferencias negativas de cambio
- (Los gastos se recogen en el grupo 6 de cuentas.)

3) La **memoria**: completa, amplía y comenta la información recogida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se puede completar con el cuadro de financiación, donde se inscriben los recursos obtenidos en el ejercicio y su origen, así como su aplicación en inmovilizado o circulante.

Con todo, las normas mercantiles reguladoras de la contabilidad no tienen como objetivo cuantificar la renta a efectos fiscales, sino ofrecer una imagen fiel de la empresa en el tráfico mercantil, de manera que todos los interesados (socios, proveedores, clientes, etc.) puedan conocer con ciertas garantías la situación económica de la entidad. Este hecho topa con los intereses de la Hacienda pública, a la que no le interesa, evidentemente, que las sociedades sean demasiado prudentes en la valoración de los beneficios. Todo esto hizo que se crease una situación de **dobles contabilidad** en las sociedades: se llevaba una contabilidad a efectos mercantiles y otra a efectos fiscales, en la cual se aplicaban al resultado contable los numerosos ajustes fiscales que exigía la regulación del impuesto. Esta opción del legislador tributario, fundada en la autonomía del derecho tributario, era perfectamente legítima.

Esta situación cambia radicalmente con el TRLIS, porque la base imponible se calcula a partir del resultado contable, corregido en la medida en que lo exige el propio TRLIS<sup>13</sup>. De esta manera, se ha cumplido la ya antigua aspiración de llevar **una sola contabilidad** válida tanto a efectos mercantiles como fiscales.

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

Sobre el **resultado contable** se aplica, entonces, una serie de correcciones (**ajustes fiscales**) impuestas por el TRLIS que suponen diferencias sobre los puntos siguientes:

- 1) la calificación (por ejemplo, distinta calificación de un mismo gasto económico, deducible contablemente pero no fiscalmente);
- 2) la valoración (por ejemplo, diferencias en la cuantificación de un gasto calificado como deducible contable y fiscalmente), y
- 3) la imputación temporal de ingresos y gastos (imputación de un mismo ingreso o gasto en ejercicios distintos contable y fiscalmente).

También se pueden producir ajustes fiscales como consecuencia de la primera aplicación de un nuevo Plan general contable, tal como ha sucedido con el actual aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. De acuerdo con las Disposiciones Transitorias 26.<sup>a</sup> a 28.<sup>a</sup> TRLIS, la regla general ha sido en este caso concreto otorgar efectos fiscales a los cargos y abonos a partidas de reservas, que tienen la consideración de ingresos o gastos generados con motivo de los ajustes de primera aplicación, con excepción de los cargos o abonos a reservas que estén relacionados con gastos o con ingresos que se devengaron e integraron en la base imponible en ejercicios anteriores. El sujeto pasivo ha podido optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se iniciaron a partir de dicha fecha (del 2008 al 2010), y tuvo que añadir una mención específica de este régimen transitorio en la memoria.

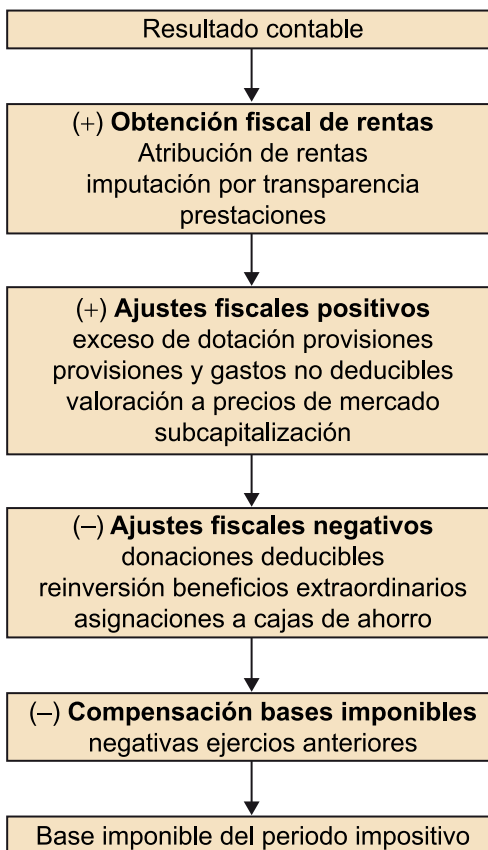
La aplicación de estas correcciones no comporta modificar la contabilidad de la sociedad, sino que sólo tiene efectos fiscales y da lugar a los llamados **ajustes positivos y negativos**, según si implica aumentar o minorar el resultado contable para encontrar la base imponible. El fundamento de estas correcciones es la necesidad que siente el legislador de introducir algunas precauciones para impedir que se pueda alterar la renta gravable por medio de manipulaciones contables.

Junto con estas correcciones, hay que aplicar las normas TRLIS sobre **atribución e imputación de rentas** y las **presunciones de obtención de rentas**, ya que son supuestos que no comportan ingresos materiales para la sociedad y que, por tanto, no registra la contabilidad.

Una vez determinada la renta del período impositivo, el importe se puede compensar con las **bases imponibles negativas de ejercicios anteriores**, si es que las hay, y el resultado será la base imponible del período impositivo.

Debemos hacer hincapié en que el IS grava la renta obtenida por la sociedad, no el patrimonio que tenga, y por eso las operaciones sobre fondos propios (capital y reservas) y el resto de las operaciones que se deben a las relaciones societarias no tienen efectos sobre la renta gravada. Es lo que sucede, por ejemplo, con las **aportaciones de los socios al capital social** o las **distribuciones de dividendos** de la sociedad a los socios, que no suponen ni ingreso contable ni gasto deducible, respectivamente, a efectos tributarios. Sólo cuando las **modificaciones de los fondos propios** comportan **transmisiones patrimoniales** tienen efecto sobre la base imponible.

Resumen de las operaciones para la obtención de la base imponible



En todo este mecanismo de cuantificación de la base imponible, en fin, el problema radica en el hecho de que la mayoría de las normas contables (con la excepción de la sucinta regulación que hace al respecto el Código de Comercio, la LSA y la LSRL) tienen el rango reglamentario que corresponde al PGC, mientras que la base imponible es uno de los elementos esenciales del tributo y responde al principio de legalidad en materia tributaria<sup>14</sup>. Con esto el legislador ha llevado a cabo una auténtica **deslegalización de la base imponible**.

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

Todo eso se complica, además, con la disposición final 3.<sup>a</sup> del RD 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan general de contabilidad, que insta al **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)**, a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el plan y sus adaptaciones sectoriales, en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

El ICAC es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Hacienda, con lo cual, parece que se deja la interpretación de las normas contables, que tienen una gran trascendencia tributaria, en manos de la propia Administración. El valor obligatorio de las resoluciones del ICAC en los ámbitos contable y mercantil no lo discute nadie. Ahora bien, sí que es extraordinariamente polémica

la **validez de sus resoluciones a efectos tributarios**. ¿Supone la remisión al resultado contable del art. 10.3 TRLIS que estas resoluciones integran el sistema de fuentes del impuesto sobre sociedades?

La mayor parte de la doctrina tiende a considerar que se trata de actos internos de la Administración, pero con una cierta eficacia *ad extra*; mientras que el TS, en una sentencia de 27 de octubre de 1997, parece que le reconoce, aunque con cautela, una cierta potestad normativa o reglamentaria. De esta manera, el TS reconoce que las resoluciones del ICAC se integran en el régimen de contabilidad obligatoria para las empresas, pero con una competencia que tiene como función ejercer una actuación homologadora de principios aceptados generalmente por la práctica contable, de manera que se puede hablar de usos sobre contabilización.

El régimen de determinación de la base imponible es, pues, el de **estimación directa**, aunque en los supuestos del art. 53 de la LGT la Administración puede recurrir al régimen de estimación indirecta<sup>15</sup>. Por otro lado, en el régimen de estimación objetiva<sup>16</sup> la base imponible se podrá establecer total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine el mismo TRLIS.

Esta posibilidad se prevé actualmente únicamente para las entidades navieras en función del tonelaje. Su régimen se explica en el módulo 3, dedicado a los regímenes especiales del IS.

Además, el TRLIS<sup>17</sup> otorga a la **Administración** unas **facultades** sorprendentes a la hora de **determinar por sí misma la base imponible** aplicando las normas contables, con unos límites que son, como mínimo, discutibles. De lo que se trata, no obstante, es de conceder a la Administración la facultad de comprobar si el sujeto pasivo ha actuado dentro de la norma mercantil contable, sin sobrepasar los márgenes de interpretación que esta a menudo concede al contable, y la Administración sólo puede intervenir y corregir la base imponible si se han superado dichos límites.

## 4.2. Normas sobre obtención de rentas

Como ya hemos dicho anteriormente, la normativa del IS establece algunos supuestos de obtención de renta en los regímenes de **atribución e imputación de rentas**, cuyo contenido es sustancialmente idéntico a los que contiene el IRPF.

De acuerdo con este régimen, las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la LIRPF, de modo que las entidades en régimen de atribución de rentas no tributan por el IS, salvo en el caso de las sociedades agrarias de transformación, a las que no resulta aplicable el régimen.

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

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

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

### Ved también

Ved el subapartado "Definición del hecho imponible" de este módulo.



También en otros preceptos se establecen presunciones de obtención de renta. Las presunciones principales son las que vemos a continuación:

**1) Presunción de retribución de bienes y derechos<sup>18</sup>.** Se trata de una presunción *iuris tantum* según la cual las prestaciones de bienes y derechos, incluyendo los préstamos llevados a cabo por sociedades, siempre son retribuidas y lo son por el valor normal de mercado. Frente a esta presunción se pueden utilizar varios medios de prueba, entre los cuales destaca la contabilidad: si la prestación no consta como retribuida en la contabilidad, se destruye la presunción.

(18) Art. 5 TRLIS.

**2) Presunción de retención para calcular la cantidad íntegra devengada<sup>19</sup>.** Las cantidades sometidas a retención se integran en la base imponible por el importe íntegro devengado. La presunción de retención permite al sujeto pasivo deducir de su cuota la cantidad que se le ha tenido que retener, al margen del hecho de que la retención se haya practicado o no, o que se haya hecho por el importe correcto.

(19) Art. 17.3 TRLIS.

En la práctica, el único ingreso sometido a retención que tienen las sociedades son los rendimientos de capital mobiliario, por lo cual casi no se practicará esta presunción.

Como excepción, en el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

**3) Presunción de obtención de renta por la existencia de bienes y derechos no contabilizados y no declarados y de existencia de rentas por contabilización de deudas inexistentes<sup>20</sup>.** Las cantidades sometidas a retención se integran en la base imponible por el importe íntegro devengado. La presunción de retención permite al sujeto pasivo deducir de su cuota la cantidad que se le ha tenido que retener, al margen del hecho de que la retención se haya practicado o no, o que se haya hecho por el importe correcto.

(20) Art. 134 TRLIS.

La misma presunción se aplica si se descubre que se han contabilizado en el pasivo deudas inexistentes, ya que el fundamento es el mismo: crear la apariencia de un valor patrimonial menor.

En ambos casos, el importe de la renta consecuencia de las presunciones se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

Finalmente, se incluye como supuesto de ganancias de patrimonio no justificados, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los cuales no se haya cumplido en plazo la obligación de información establecida en la DA 18ª de la Ley General Tributaria. Esta DA 18ª establece la obligación de informar a la Administración Tributaria sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero, en concreto sobre cuentas situadas en el

extranjero abiertos en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las cuales sea titular o beneficiario o en las cuales se figure cómo autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición; títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los cuales sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero; títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los cuales sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero; seguros de vida o invalidez de los cuales sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las cuales el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes amueblados o inmuebles, contratados con entidades establecidas al extranjero; y bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados al extranjero. Sin embargo, no se producirá este supuesto de presunción de obtención de renta cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos la titularidad de los cuales le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviera la condición de sujeto pasivo de este impuesto. Por último, cuando se produzcan estas ganancias patrimoniales no justificadas se entenderá que han sido adquiridas con cargo a renta no declarada y se imputarán al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización.

### 4.3. Gastos deducibles

El TRLIS ya no contiene un concepto general del gasto deducible, de manera que, en principio, hay que considerar como tal **cualquier gasto efectivo que esté justificado y contabilizado correctamente**. A partir de esta declaración, debemos tener en cuenta que el TRLIS regula, de manera notablemente asistemática, en qué medida son aceptables fiscalmente determinados gastos (amortizaciones y provisiones) y también algunos supuestos que no se contabilizan como gasto y que, no obstante, reducen la renta gravable.

#### 1) Amortizaciones<sup>21</sup>

<sup>(21)</sup>Arts. 11 TRLIS y 1 a 5 RIS.

Las amortizaciones reflejan la pérdida de valor de los bienes del inmovilizado material e inmaterial por las causas siguientes:

- a) el uso,
- b) el paso del tiempo, y
- c) el progreso técnico (obsolescencia).

Contablemente, se utilizan para ir registrando la pérdida de valor de los bienes con el fin de impedir la descapitalización de la empresa. Las pérdidas de valor que se deben a otras causas (pérdidas físicas, deterioro anormal, etc.) no se registran como amortizaciones.

Se pueden amortizar los elementos del **inmovilizado material**, los elementos tangibles incorporados al patrimonio empresarial –excluidas las existencias– que se utilizan para obtener rendimientos, siempre que: tengan una vida útil limitada, se utilicen en más de un ejercicio social y sean propiedad de la empresa. No entran dentro de estos criterios y, por lo tanto, no son amortizables los terrenos. También se pueden amortizar los elementos del **inmovilizado inmaterial**, los elementos patrimoniales intangibles constituidos por bienes y derechos susceptibles de valoración económica, adquiridos mediante contra-prestación y que se hallen contabilizados como tales, siempre que sean susceptibles de depreciación.

Las amortizaciones se practican **elemento por elemento** excepto si se trata de elementos de naturaleza análoga o sometidos a un grado de utilización parecida, o de instalaciones técnicas.

La amortización, para que pueda ser deducible, tiene que ser **efectiva**, y será un gasto deducible siempre que se demuestre su importe. Con todo, probar la efectividad de la depreciación es una cuestión técnica extremadamente compleja. La normativa contable mercantil pone a disposición del contable **varios métodos** para calcularla. Para facilitar la prueba de la efectividad de la depreciación, el TRLIS acepta como efectiva la depreciación calculada según los métodos aceptados por ésta.

#### La normativa contable mercantil

La normativa contable mercantil establece que las amortizaciones contables que superen los límites establecidos por el TRLIS suponen un ajuste fiscal positivo por el exceso.

Los sistemas que se utilizan más a menudo para determinar la amortización con finalidades fiscales son:

- El basado en las **tablas o coeficientes de amortización**<sup>22</sup>. Estas tablas recogen varios tipos de elementos y fijan unos porcentajes máximos y mínimos entre los cuales la empresa puede escoger y aplicar sobre el valor amortizable, con un límite temporal medido en años, cosa que da lugar a la cuota de amortización del ejercicio.

Si el bien sometido a amortización fuera una instalación luminosa exterior o un rótulo, por poner un caso, en el anexo del RIS figura en el número 3 de la agrupación 63 para este elemento material un porcentaje máximo de amortización del 20 por 100 y un período máximo de amortización de 10 años. Ello significa que si el sujeto podrá aplicar el porcentaje máximo del 20 por 100 durante 5 años, hasta amortizar completamente el bien (20 por cien \* 5 años = 100 por 100); por el contrario, si la intención del sujeto es agotar el período máximo de amortización fiscal, esto es, 10 años, deberá aplicar el porcentaje del 10 por 100 (este porcentaje se convierte *de facto* en el porcentaje mínimo).

<sup>(22)</sup>Art. 11.1.a) TRLIS y art. 2 RIS.

### Ejemplo

Una sociedad anónima tiene en su inmovilizado una máquina para tejidos de lino y mezclas, adquirida por 100.000 euros, que se amortiza contablemente según el método de amortización lineal al 15 por 100. Las tablas de amortización fiscal establecen, para este tipo de maquinaria, un coeficiente máximo del 12 por 100 y un período máximo de 18 años (número 4 del grupo 435 del anexo contenido en el RIS).

Deberemos comparar la amortización contable con el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas oficiales previstas en el anexo del RIS. De manera que las amortizaciones contables que superen los límites establecidos en la normativa fiscal supondrán un ajuste fiscal extracontable positivo por el exceso.

Valor de la máquina: 100.000 euros.

Amortización contable: 15 por 100 de 100.000 euros = 15.000 euros.

Amortización fiscal máxima según tablas del RIS: 12 por 100 de 100.000 euros = 12.000 euros.

Aplicando este coeficiente máximo, fiscalmente la máquina estará totalmente amortizada al 100 por 100 en 8 años y 4 meses y no en los 18 años previstos como período máximo (si se quiere amortizar en todo este período, debería haberse aplicado un porcentaje del 5,55 por 100).

Por tanto, para calcular la base imponible del IS se deberá realizar un ajuste fiscal positivo al resultado contable por el exceso de amortización contable sobre la fiscal:

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

### Ejemplo

El edificio donde desarrolla su actividad la misma sociedad anónima del ejemplo anterior tiene un valor de 900.000 euros, de los cuales el 20 por 100 corresponden al suelo. Durante el año X+2, la empresa ha dotado una amortización contable de 20.000 euros. Las tablas de amortización fiscal establecen, para este tipo de maquinaria, un coeficiente máximo del 3 por 100 y un período máximo de 68 años (elementos comunes del anexo contenido en el RIS).

El edificio se amortiza igualmente por el sistema basado en las tablas oficiales. Según este sistema, la amortización máxima deducible es el resultado de aplicar el coeficiente máximo de las tablas al valor de adquisición del edificio, una vez descontado el valor del suelo que, al no sufrir depreciación, no es susceptible de amortización (art. 1 RIS).

Valor de la construcción: 900.000 euros – (20 por 100 de 900.000 euros) = 720.000 euros.

Amortización fiscal deducible: 720.000 \* 3 por 100 = 21.600 euros.

En este caso, aplicando este porcentaje máximo, el edificio se amortiza en 33 años y 4 meses (para agotar el plazo máximo de amortización de 68 años debería aplicar el porcentaje del 1,47 por 100).

Amortización contable según el supuesto: 20.000 euros.

A los efectos del cálculo de la base imponible del IS, y a diferencia del supuesto anterior, sobre el resultado contable debería efectuarse un ajuste fiscal, en este caso negativo por el exceso de amortización fiscal sobre la contable:

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

- Los métodos de **amortización degressiva**<sup>23</sup> que, como su nombre indica, permiten que las cuotas amortizables sean superiores en los primeros ejercicios y que decrezca su importe progresivamente. Consisten en la aplicación de un **porcentaje constante** o en el método de los **números dígitos**. Quedan fuera de estos métodos, según el TRLIS, los edificios, mobiliario y enseres.

<sup>(23)</sup>Art. 11.1.b) y c) TRLIS y arts. 3 y 4 RIS.

## Ejemplo

Una sociedad anónima adquiere un troquel por 6.000 euros, una furgoneta valorada en 40.000 euros, y una ambulancia por 60.000 euros.

La amortización contable para el troquel, que asciende a 2.400 euros, se realiza por el sistema de amortización degresiva mediante porcentaje constante. El coeficiente máximo establecido en las tablas del RIS es del 25 por 100 y el período máximo de 8 años (número 3 del grupo 451). La empresa ha decidido amortizar en un plazo de 5 años.

La amortización contable para la furgoneta se lleva también a cabo mediante el sistema de amortización degresiva, pero en este caso a través del método de suma de dígitos, y ha ascendido a 8.000 euros. El coeficiente máximo establecido en las tablas del RIS es del 16 por 100 y el período máximo es de 14 años (número 3 del grupo 721). El período escogido por la empresa para la amortización es de 9 años.

Por último, la empresa ha decidido no dotar contablemente amortización por la ambulancia (número 7 de la agrupación 92) hasta el ejercicio siguiente.

Amortización del troquel (degresiva mediante porcentaje constante):

- 1) Entre el máximo de 8 años (que resultaría aplicando el porcentaje mínimo del 12,5 por 100) y el mínimo de 4 años (si se aplicase el porcentaje máximo del 25 por 100), la empresa ha decidido amortizar en un plazo de 5 años.
- 2) El coeficiente de amortización lineal que corresponde a este período de amortización es del 20 por 100 ( $5 \text{ años} * 20 \text{ por } 100 = 100 \text{ por } 100$ ).
- 3) Este coeficiente se debe multiplicar por el coeficiente de ponderación que corresponda de los previstos en el art. 11.1 b) TRLIS. En nuestro caso, como el troquel tiene un período de amortización igual a 5, corresponde un coeficiente de ponderación de 2. Por tanto:  $20 \text{ por } 100 * 2 = 40 \text{ por } 100$ .
- 4) Finalmente, este porcentaje de amortización se aplicará cada año y de forma constante, pero únicamente sobre el valor pendiente de amortización en cada ejercicio. En el primer ejercicio, la amortización fiscal será:  $6.000 \text{ euros} * 40 \text{ por } 100 = 2.400 \text{ euros}$ .
- 5) Habiendo coincidido, pues, en este primer año la amortización fiscal y la contable (en ambos casos 2.400 euros), no procederá practicar ningún ajuste fiscal.

Amortización de la furgoneta (degresiva por suma de dígitos):

- 1) Período escogido: 9 años.
- 2) Suma de dígitos:  $9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 45$ .
- 3) Cuota por dígito:  $40.000 \text{ euros} / 45 = 888,89 \text{ euros}$ .
- 4) Amortización fiscal del primer año:  $888,89 * 9 = 8.000,01 \text{ euros}$ .
- 5) También en este caso coinciden la amortización fiscal y la contable (8.000 euros), por lo que no se produce ningún ajuste fiscal.

Amortización de la ambulancia: al no estar contabilizada, no es deducible fiscalmente en ningún caso (arts. 10 y 11 TRLIS). Al no constar ni como deducción contable ni como deducción fiscal, también hay otra vez coincidencia, por lo que nuevamente no procede ningún ajuste fiscal.

Asimismo, el TRLIS también considera efectiva la amortización si el contribuyente presenta a la Administración un **plan especial de amortización**<sup>24</sup> con criterios diferentes a los anteriores y ésta lo acepta.

<sup>(24)</sup>Art. 11.1.d) TRLIS y art. 5 RIS.

Una excepción a la regla general de la existencia de efectividad de la depreciación son los supuestos en los que el TRLIS concede el beneficio fiscal de **libertad de amortización**. Los casos en los que se permite la **libertad de amortización** son:

- Sociedades anónimas y limitadas laborales (art. 11.2.a) TRLIS).
- Activos mineros (art. 97 TRLIS).
- Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios destinados a actividades de I+D (art. 11.2.c) TRLIS).
- Los gastos de I+D activados como inmovilizado material (art. 11.2.d) TRLIS).
- Los elementos del inmovilizado material e inmaterial de explotaciones asociativas prioritarias (art. 11.2.e) TRLIS).
- Las empresas de dimensión reducida con respecto a elementos nuevos del inmovilizado material si se produce un incremento de la plantilla media de la empresa (art. 109 TRLIS) y con respecto a inversiones de poco valor (art. 110 TRLIS).

### Ejemplo

Una sociedad anónima tiene una máquina para el trabajo del cartón adquirida en el año  $X$  por 200.000 euros y afectada a un programa de I+D, gozando por este motivo de libertad de amortización. La amortización contable es el 10 por 100 anual, durante un total de 10 años, pero la empresa ha decidido amortizar fiscalmente la máquina de forma acelerada en 2 años ( $X$  y  $X + 1$ ). ¿Qué ajustes fiscales en la liquidación del IS se han producido en los años  $X + 1$  y  $X + 2$  por esta operación?

Entre los años  $X$  y  $X + 9$  (los 10 años de amortización decididos por la empresa), el gasto deducible contablemente será de 20.000 euros cada ejercicio. En cambio, fiscalmente el gasto deducible es de 100.000 euros durante los años  $X$  y  $X + 1$  (ello es así porque la empresa decide amortizar fiscalmente en 2 años, esto es, en un 50 por 100 cada año del valor de 200.000 euros de la máquina) y de 0 euros el resto de años (de  $X + 2$  a  $X + 9$ ).

Esto significa que durante el año  $X + 1$  el gasto deducible contablemente ha ascendido a 20.000 euros, pero en cambio el gasto deducible fiscalmente es de 100.000 euros. Como hay más gasto fiscal que contable por amortización, en la declaración correspondiente al período impositivo de  $X + 1$  debe hacerse un ajuste fiscal negativo por la diferencia:  $20.000 - 100.000 = -80.000$  euros.

En el año  $X + 2$ , en cambio, la máquina ya está totalmente amortizada fiscalmente y, por tanto, debemos incrementar el resultado contable con el valor de la amortización contablemente imputada en este ejercicio. En el año  $X + 2$  el gasto deducible contablemente ha sido de 20.000 euros, pero el gasto deducible fiscalmente es 0 euros. Al contrario que en  $X + 1$ , ahora en  $X + 2$  hay más gasto contable que fiscal, y debe hacerse un ajuste fiscal positivo por la diferencia:  $20.000 - 0 = 20.000$  euros.

Podemos comprobar, en definitiva, que durante 8 años (entre  $X + 2$  y  $X + 9$ ) la sociedad se deducirá contablemente 20.000 euros por año, lo cual provocará ocho períodos con ajustes fiscales positivos de 20.000 euros. De esta manera, al final de los 10 ejercicios, en total se producirán ajustes fiscales positivos por un valor de 160.000 euros, que es el resultado de la diferencia entre la cantidad que se dedujo fiscalmente los dos primeros ejercicios (100.000 euros en  $X$  y 100.000 euros en  $X + 1$ ) y la cantidad que correspondió

deducir contablemente en este mismo período (20.000 euros en  $X$  y 20.000 euros en  $X + 1$ ).

Finalmente, debemos hacer referencia a las **reglas especiales de amortización**, entre las cuales destacan aquellas que afectan a los elementos de inmovilizado inmaterial.

Las reglas especiales de amortización afectan a:

- Los elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida, cuyas cuotas de amortización no pueden exceder la décima parte de su importe y deben haberse adquirido a título oneroso a una entidad que no forme parte, si procede, del grupo de sociedades del sujeto pasivo (art. 11.4 TRLIS).
- Los edificios destinados a actividades de I+D.
- Los elementos revalorizados.
- El inmovilizado material nuevo y el inmovilizado inmaterial de las empresas de dimensión reducida (art. 111 TRLIS).

## 2) Régimen de arrendamiento financiero (*leasing*)

La adquisición de bienes por medio de contratos de arrendamiento financiero conlleva el pago de unas cuotas mensuales por el arrendamiento, que integran, por una parte, el coste del bien que se está adquiriendo, y por la otra, los intereses (carga financiera). Al final del arrendamiento se puede ejercer la opción de compra por el importe que resulte de minorar el precio de adquisición en la suma de la parte de las cuotas mensuales que se han satisfecho por el coste del bien.

El TRLIS prevé respecto al arrendamiento financiero dos sistemas de amortización de los bienes adquiridos:

a) Como **regla general**<sup>25</sup>, la entidad cesionaria puede amortizar los bienes adquiridos según las reglas generales, además de haber deducido los intereses que comportó el arrendamiento.

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

b) El **régimen especial**<sup>26</sup>, que requiere el cumplimiento de requisitos estrictos, prevé que la entidad cesionaria pueda deducir, además de los intereses, la parte correspondiente al coste de recuperación del bien, con un límite que implica amortizar los bienes a un ritmo el doble que el general.

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

### Ejemplo

Una sociedad ha adquirido en régimen de *leasing* un equipo informático. El coste del equipo es de 50.000 euros y la duración del contrato es de 2 años. Cada año se devuelven 25.000 euros, a los cuales se debe sumar 2.000 euros en concepto de intereses. Esta operación cumple los requisitos de la DA 7.<sup>a</sup> de la Ley 26/1988, so-

**bre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, siendo el coeficiente de amortización contable del equipo del 25 por 100.**

Para calcular si es necesario efectuar algún ajuste fiscal extracontable, será de aplicación lo que establecen los apartados 5 y 6 del art. 115 TRLIS.

El apartado 5 dispone que la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora (2.000 euros) tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible. Por tanto, en este aspecto coincidirán la contabilidad y la fiscalidad y no se producirá ningún ajuste fiscal.

El apartado 6, por su parte, estipula que también tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la parte de la cuota de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste, siempre que no sea superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según las tablas aprobadas por el RIS. El exceso, en caso de existir, será deducible en los períodos sucesivos respetando el mismo límite.

Así, pues, en nuestro caso:

Gasto contablemente imputado: 12.500 euros (25 por 100 de 50.000 euros).

Gasto fiscalmente deducible: 25.000 euros, que es la cantidad a devolver correspondiente a la recuperación del coste. Debemos comprobar, entonces, que esta última cifra no exceda del límite señalado en el apartado 6 del art. 115 TRLIS: 50.000 euros (coste del bien) \* 25 por 100 (coeficiente de amortización lineal) \* 2 (el doble) = 25.000 euros. Las dos cifras coinciden, por lo que la cantidad pagada por la recuperación del coste es fiscalmente deducible por entero.

Como consecuencia de este resultado, procederá realizar un ajuste fiscal negativo por 12.500 euros, esto es, por la diferencia entre 25.000 euros (gastos fiscalmente deducibles) y 12.500 euros (gastos contablemente imputados).

### 3) Correcciones de valor y provisiones

Las correcciones de valor y las provisiones recogen depreciaciones reversibles (causadas por motivos diferentes de los que comportan amortización) y riesgos previsibles de gastos en el futuro. Se reflejan en el activo del balance con signo negativo, sin modificar el valor originario del elemento depreciado. Si la pérdida de valor es definitiva, se tiene que disminuir directamente el valor del elemento del activo.

Contablemente se registran **pérdidas por correcciones de valor por depreciación** del inmovilizado material e inmaterial de existencias (de mercancías, materias primas, productos en curso, etc.), financieras (valores a corto plazo) y **provisiones por riesgos y gastos** previsibles, pero indeterminados (en la cuantía o en la fecha del gasto), como son, por ejemplo, las provisiones para insolvencias del tráfico, para pensiones y obligaciones, para impuestos, para responsabilidades o para grandes reparaciones.

**a) Pérdidas que reflejan correcciones de valor.** El TRLIS<sup>27</sup> sólo recoge especialidades respecto a unas cuantas provisiones, de lo cual hemos de deducir que otras pérdidas son, en cualquier caso, deducibles como gastos siempre que se ajusten a las normas contables.

<sup>(27)</sup>Art. 12 TRLIS y arts. 6 a 9 RIS.

Las pérdidas que reflejan **correcciones de valor** que recoge el TRLIS son:

- Pérdidas por depreciación de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, de depreciación especialmente rápida.



- Pérdidas por insolvencias de clientes y otros deudores. Se debe tener en cuenta el régimen transitorio recogido en la DT décima TRLIS.
- Pérdidas por depreciación de valores de renta fija no admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales.
- Pérdidas por depreciación de valores representativos de fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario oficial.
- También es deducible la parte de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español y su valor teórico contable, que no sea imputable a los bienes y derechos de la entidad no residente, con los límites previstos en el art. 12.5 TRLIS y el art. 15 RIS.
- Es deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con determinados límites.
- Es deducible el inmovilizado intangible con vida útil indefinida, también con determinados límites.

Considerando que se trata de depreciaciones reversibles<sup>28</sup>, la recuperación del valor de un elemento se tiene que imputar como ingreso en el periodo positivo en que se produzca la recuperación.

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

### Ejemplo

Una sociedad anónima tiene en el ejercicio de X unos clientes con deudas impagadas. El primero, con una deuda de 10.000 euros, debía pagar el 12 de octubre de X; el segundo, con una deuda de 4.500 euros, está pendiente de pago desde el mes de febrero del mismo año; y al tercer cliente, que tiene pendiente con la sociedad una deuda de 2.000 euros con vencimiento en el mismo año, la sociedad anónima le ha reclamado judicialmente el pago de la misma. Todas estas deudas vencidas y no pagadas constituyen contablemente un gasto deducible.

El art. 12.2 TRLIS dispone que serán deducibles fiscalmente las dotaciones para la cobertura de riesgos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que hayan transcurrido 6 meses o más desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor se encuentre declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por un delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de litigio judicial o procedimiento arbitral.

Teniendo en cuenta que normalmente la fecha de cierre de la contabilidad es el 31 de diciembre, podemos distinguir:

- En el caso de la deuda de 10.000 euros, entre el 12 de octubre y el 31 de diciembre de X han transcurrido menos de 6 meses.
- En el caso de la deuda de 4.500 euros, entre el febrero y el 31 de diciembre de X han transcurrido más de 6 meses.

- En el caso de la deuda de 2.000 euros, no sabemos si han transcurrido 6 meses (el enunciado sólo dice que ha vencido "en el mismo año", sin concretar nada más), pero en cualquier caso ha sido reclamado judicialmente.

No se informa de que ninguno de los dos primeros deudores cumpla los requisitos establecidos en los apartados 12.2 b) y c) TRLIS (declaración de situación de concurso o procesamiento por el delito de alzamiento de bienes), por lo que solamente tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la deuda de 4.500 euros, vencido hace más de 6 meses, y la deuda de 2.000 euros, reclamada judicialmente.

Como la empresa ha imputado contablemente como gasto deducible las tres deudas vencidas y no pagadas, procederá a realizar un ajuste fiscal positivo por la diferencia entre las deudas contablemente imputadas (las tres, es decir, 16.500 euros) y las deudas fiscalmente imputables (sólo la segunda y la tercera, es decir, 6.500 euros). Por tanto, tendremos que realizar un ajuste fiscal positivo extracontable de 10.000 euros.

La misma sociedad anónima tiene 3.000 obligaciones de otra sociedad que cotiza en bolsa. De ellas, 1.000 fueron adquiridas por 10.000 euros, siendo el valor de cotización a 31 de diciembre de X de 12.000 euros (diferencia positiva de 2.000 euros); 1.000 acciones se adquirieron por 15.000 euros, siendo el valor de cotización a 31 de diciembre de X de 11.000 euros (diferencia negativa de 4.000 euros), y las últimas 1.000 acciones se adquirieron por 20.000 euros, siendo el valor de cotización a 31 de diciembre de X de 21.000 euros (diferencia positiva de 1.000 euros). Contablemente, la sociedad anónima ha dotado una provisión de 4.000 euros por la diferencia negativa del segundo grupo de obligaciones, pero no ha debido computar las dos diferencias positivas del primer y tercer supuesto de obligaciones como ingreso, de acuerdo con el principio contable de prudencia valorativa.

En este caso, será de aplicación el art. 12.4 TRLIS, según el cual serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores de renta fija admitidos a cotización en mercados secundarios organizados, con el límite de la depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores de renta fija, poseído por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados.

En nuestro caso:

- Primeras 1.000 acciones: diferencia positiva de 2.000 euros.
- Segundas 1.000 acciones: diferencia negativa de 4.000 euros.
- Terceras 1.000 acciones: diferencia positiva de 1.000 euros.

Aplicando la anterior regla, el límite de las dotaciones será la suma de las diferencias, esto es, la depreciación global sufrida:  $2.000 - 4.000 + 1.000 = -1.000$  euros.

Como se nos indica que la sociedad ha efectuado una dotación contable por depreciación de valores de renta fija de 4.000 euros, procederá a efectuar un ajuste fiscal por la diferencia entre la depreciación contablemente imputada (-4.000 euros) y el límite fiscalmente deducible (-1.000 euros). El ajuste fiscal positivo es, por tanto, de 3.000 euros.

**b) Provisiones para riesgos y gastos.** El TRLIS<sup>29</sup> mantiene respecto a estas provisiones un criterio restrictivo, de manera que no son deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas, los relativos a retribuciones a largo plazo al personal, los costes de cumplimiento de contratos que excedan los beneficios económicos que se espera recibir de los mismos, los gastos derivados de reestructuraciones (salvo que se trate de obligaciones legales o contractuales), los gastos derivados del riesgo de devoluciones de ventas, y los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio y utilizados como fórmula de retribución a los empleados.

<sup>(29)</sup> Art. 13 TRLIS y arts. 10 a 14 RIS.

Las provisiones para riesgos y gastos admitidos fiscalmente son:

- Dotaciones para cobertura de reparaciones medioambientales, según el plan aprobado por la Administración<sup>30</sup>.

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

- Dotaciones para cobertura de garantías de reparación y revisión.
- Dotaciones en las provisiones técnicas de empresas aseguradoras.
- Dotaciones en el fondo de provisiones técnicas de sociedades de garantía recíproca y de sociedades de consolidación.

#### 4) Planes y fondos de pensiones<sup>31</sup>

<sup>(31)</sup>Arts. 13.1.b) y 14.1 f) TRLIS.

Son deducibles las contribuciones promotoras de planes de pensiones (incluidas las contribuciones o aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea) y las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas, en este último caso sólo si se cumplen los requisitos señalados en el TRLIS. Estas contribuciones se imputan en el IRPF a los partícipes personas físicas como rendimientos del trabajo en especie.

En cambio, las **dotaciones a provisiones o fondos internos no son deducibles**. En los casos de dotaciones a fondos propios, debido a que la regla de imputación temporal del art. 19.5 TRLIS ordena que se imputen estas dotaciones al periodo impositivo en que se abonan las prestaciones, habrá que hacer dos ajustes fiscales. Uno positivo, en cada periodo impositivo en el que se dote la provisión en los fondos, y otro negativo, en cada periodo en que se abonen las prestaciones.

##### **Ejemplo**

**En la cuenta de gastos de personal de una sociedad anónima se han computado 40.000 euros, correspondientes a una dotación anual al fondo de pensiones de la empresa a favor de los trabajadores, administrado y gestionado por ella.**

En este supuesto, procederá un ajuste fiscal positivo de 40.000 euros, por el hecho de que estas dotaciones se han imputado contablemente y en cambio no son fiscalmente deducibles –art. 14.1 f) TRLIS.

Estas dotaciones únicamente serán imputables como gasto deducible más adelante, en el período impositivo en el cual se abonen las prestaciones –art. 19.5 TRLIS. En este segundo momento deberá efectuarse un ajuste fiscal negativo de 40.000 euros, puesto que no habrá computado ningún gasto contable al respecto.

#### 5) Otros conceptos deducibles fiscalmente<sup>32</sup>

<sup>(32)</sup>Ved con más detalle los arts. 14.1 e), 14.2, 14.3 y 24 TRLIS.

Las normas tributarias recogen de manera dispersa algunos conceptos que, aunque no constituyan gastos encaminados a la obtención de ingresos, son deducibles para establecer la base imponible, carácter que se les otorga para incentivar determinadas actuaciones. Poseen esta consideración:

a) **Algunas donaciones**, como los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores y los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y los que se hallen correlacionados con los ingresos.

### **Ejemplo**

Una sociedad anónima realiza un conjunto de gastos que incluye en su contabilidad:

- Lotes de Navidad: 60.000 euros.
- Obsequios al personal: 10.000 euros.
- Compra de lotería: 15.000 euros.

La lotería resulta premiada con 200.000 euros, que la sociedad anónima no recoge contablemente.

Los gastos por la adquisición de lotes de Navidad y los obsequios al personal también son fiscalmente deducibles, siempre que se realicen con arreglo a los usos y costumbres de la empresa con respecto al personal –art. 14.1 e) TRLIS. Por tanto, no se genera aquí ningún ajuste fiscal, por no existir diferencia alguna entre el gasto contable y el gasto fiscal.

Los gastos por compra de lotería se consideran una liberalidad no deducible fiscalmente en el art. 14.1 e) TRLIS. Como se ha imputado un gasto contable, procede realizar un ajuste positivo por el valor de la compra (15.000 euros).

Por último, el premio de la lotería tiene la consideración de ingreso computable en el IS y, a diferencia del IRPF, no goza de ninguna exención. Si este ingreso no está contabilizado, en la declaración del IS corresponde realizar un ajuste fiscal positivo por el valor del premio (200.000 euros).

También son deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las sociedades de desarrollo industrial regional y de las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, con relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos.

También tienen la consideración de donaciones deducibles las cantidades utilizadas con finalidades de **mecenazgo y patrocinio de actividades artísticas y culturales** (Ley 49/2002, de 23 de diciembre). Sus ingresos se integrarán en la base imponible. La deducción de estas cantidades será incompatible, para un mismo concepto, con los incentivos fiscales y las bonificaciones en la cuota íntegra que, si procede, correspondan a las mismas actividades.

b) Los **intereses producidos por un préstamo participativo para el prestatario** que cumpla los requisitos señalados en el apartado 1 del art. 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica.

c) Las **cantidades que destinan las cajas de ahorro a obras benéficas sociales**.

#### 4.4. Gastos no deducibles

Además de las peculiaridades citadas en cuanto a los gastos deducibles, el TRLIS<sup>33</sup> establece una serie de partidas que en ningún caso tienen carácter deducible. En todos los casos, si se trata de gastos contabilizados, al contemplarse expresamente como gastos fiscalmente no deducibles, procederá realizar un ajuste fiscal positivo. Estos gastos son los siguientes:

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

a) Las **retribuciones a los fondos propios**, dentro de las cuales hay que comprender los dividendos, las primas de asistencia a juntas y cualquier forma de distribución oculta de beneficios a los socios. El fundamento de esta falta de deducibilidad está claro: se trata de supuestos de aplicación del beneficio y no de gastos para obtenerlo.

b) Los **donativos y las liberalidades**, por las mismas razones, con las excepciones que acabamos de señalar en el subapartado anterior, y las **pérdidas del juego**.

c) Los **derivados de contabilizar el IS**, que tampoco serán un ingreso. Hay que tener presente que, aunque el IS origina en general gastos contables, también puede generar ingresos contables (cuota diferencial negativa), que, por el mismo principio por el cual el IS como gasto no es deducible, como ingreso tampoco se tiene que computar. Por lo tanto, el ingreso daría lugar, si procede, a un ajuste fiscal negativo (ingreso contable fiscalmente no computable). En cambio, los impuestos parecidos al IS pagados en el extranjero se pueden deducir en la cuota (art. 31 TRLIS), integrándose, por lo tanto, en la base imponible. El resto de tributos abonados por la sociedad a título de sujeto pasivo también se pueden deducir.

d) Las **multas, las sanciones administrativas y penales y los recargos**<sup>34</sup> por falta de pago de tributo hasta el plazo reglamentario. Dado que de los intereses de demora no dice nada, hay que entender que son deducibles.

<sup>(34)</sup>Arts. 27 y 28 de la LGT.

##### Ejemplo

Una sociedad anónima ha tenido que pagar una sanción tributaria de 5.000 euros y unos intereses de demora de 400 euros, como consecuencia de un procedimiento sancionador abierto por una autoliquidación del IS.

Este supuesto genera un ajuste fiscal positivo de 5.000 euros, puesto que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones. En cambio, los intereses de demora no provocan ningún ajuste fiscal porque sí son fiscalmente deducibles y no se apreciará diferencia entre la deducción fiscal y la deducción contable.

e) **Dotaciones a provisiones o fondos internos** para la cobertura de contingencias idénticas o parecidas a las que recoge el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

##### Ved también

A estas dotaciones no deducibles fiscalmente hacemos referencia en el subapartado "Gastos deducibles" de este módulo.

f) Los gastos derivados de algunas operaciones hechas, directa o indirectamente, con **personas o entidades residentes en paraísos fiscales** o que se paguen por medio de personas que residan allí, a menos que el sujeto pasivo demuestre que el gasto responde a una operación o transacción efectiva.

g) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de **deudas con entidades del grupo** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

#### 4.5. Reglas de valoración

Las normas contables establecen que los bienes se contabilizan por los **criterios** que exponemos a continuación:

- 1) por el coste de adquisición, si se adquieren a terceros;
- 2) por el coste de producción, cuando es la misma empresa la que los fabrica, y
- 3) por lo que en contabilidad se conoce como **valor venal**, si se han obtenido gratuitamente.

Las reglas contables de valoración son las que en principio acepta el TRLIS<sup>35</sup> y de las cuales se parte para calcular la renta derivada de las **transmisiones patrimoniales**, aquello que en términos contables recibe el nombre de **beneficios extraordinarios**, también conocidos como **plusvalías** o **minusvalías**, que son el importe resultante de la diferencia entre el valor de renta (el precio de adquisición para el adquirente) y el valor neto contable.

<sup>(35)</sup>Art. 15.1 de la TRLIS.

A la hora de calcular la renta derivada de ciertas transmisiones –actualmente únicamente de inmuebles–, se permite reducir del importe de ésta lo que se considera que corresponde a la **depreciación monetaria**<sup>36</sup> que ha tenido lugar durante el tiempo en que el bien transmitido ha formado parte del patrimonio de la sociedad.

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

Este importe se calcula a partir de unos coeficientes señalados en las correspondientes leyes de presupuestos generales del Estado, y también se tiene en cuenta la estructura financiera de la sociedad para determinar si el bien se adquirió con recursos propios.

Actualmente, sólo se permite reducir el importe de la renta derivada de la transmisión de **bienes inmuebles del inmovilizado material**. El importe de la depreciación resulta de la diferencia entre el valor contable del bien y su valor "depreciado". Para calcularlo, se multiplican tanto el valor de adquisición o coste de producción como las amortizaciones acumuladas por el coeficiente correspondiente y nos da el nuevo valor neto contable. El importe de la depreciación monetaria todavía se tiene que multiplicar por un coeficiente (art. 15.9.c) TRLIS) que depende de la estructura financiera de la sociedad durante el tiempo de tenencia del bien. Este importe aún es mayor si el bien se adquirió con recursos propios. Si el coeficiente de relación de recursos propios con respecto a los recursos totales de la sociedad es superior a 0,4, el importe de la depreciación se deduce íntegramente.

#### La reducción

La reducción, en el supuesto de la depreciación monetaria, solo opera si se obtienen rentas positivas, así que siempre dará lugar a **ajustes fiscales negativos**.

#### Ejemplo

Como consecuencia de la transmisión de un elemento del inmovilizado, resulta de la venta un beneficio contable de 20.000 euros. No obstante, en el ámbito fiscal, por aplicación de los coeficientes previstos en el art. 15.9 TRLIS, que tiene en cuenta el efecto de la inflación durante el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien y su transmisión, el beneficio fiscal de la transmisión es sólo de 15.000 euros.

En este caso, tendremos:

Valor contable imputado como ingreso: 20.000 euros.

Beneficio o ingreso fiscal en aplicación de los coeficientes del art. 15.9 TRLIS: 15.000 euros.

Por tanto, será procedente realizar un ajuste fiscal negativo de la diferencia entre los ingresos contables y fiscales: 5.000 euros (20.000 – 15.000).

En segundo lugar, hay supuestos en los que la normativa del IS se separa de la regla general y recurre al **valor normal de mercado**<sup>37</sup> para determinar la renta derivada de una alteración patrimonial. Son los casos en los que no hay una contraprestación monetaria y tampoco un valor monetario de transmisión y, en lugar de éste, el TRLIS toma el valor normal de mercado. Este valor es determinante, ya sea para calcular la renta, ya a efectos futuros del impuesto respecto a los elementos patrimoniales afectados.

<sup>(37)</sup>Números 2 a 9 del art. 15 TRLIS.

En cuanto a los supuestos de aplicación del recurso al valor normal de mercado, podemos distinguir los ámbitos siguientes:

**1) Operaciones societarias.** Las transmisiones patrimoniales entre la sociedad y los socios no tienen, en general, efectos tributarios, ya que se trata bien de aportaciones de los socios a la sociedad (que no son renta para ésta, sino el sustrato a partir del cual obtiene la renta), bien de devoluciones de estas aportaciones o aplicaciones de renta por parte de la sociedad.

Por otra parte, cuando estas aportaciones no se materializan en dinero, sino en bienes, el TRLIS desconfía de ello y quiere evitar que se consigan transferencias de renta entre la sociedad y sus socios, cosa que se conseguiría en los casos en los que el valor de los bienes superase el nominal de la operación de que se

trate. Por ello, el TRLIS obliga a las dos partes implicadas a atribuir a los bienes el valor nominal de mercado, y calcular, entonces, si obtienen renta derivada de la operación.

Las operaciones recogidas en el IS son:

- transmisiones de los socios a la sociedad: la aportación;
- transmisiones de la sociedad a los socios: disolución, separación de socios, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios, y
- transmisiones recíprocas: fusión, absorción y escisión total o parcial.

Como regla general, la sociedad transmisora integrará en su base imponible la diferencia entre el valor contable del bien transmitido y su valor normal de mercado. En el caso de aportación a otra sociedad, también se tiene que integrar la diferencia entre el valor contable de los títulos recibidos y su valor normal de mercado.

La sociedad adquirente tendrá que integrar en su base imponible:

- En los casos de disolución, reducción de capital y reparto de la prima de emisión: el exceso del valor normal de mercado de los bienes recibidos sobre el valor contable de las participaciones.
- En los casos de fusión, absorción y escisión total o parcial: la diferencia entre el valor normal de mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada. Debéis tener en cuenta que estas operaciones de reestructuración empresarial goza de un régimen especial previsto en los arts. 83 a 96 TRLIS.
- En los casos de distribución de beneficios: el valor normal de mercado de los bienes recibidos.

**2) Transmisiones lucrativas, permutas e intercambio o conversión.** Efectuar una donación no implica ninguna deducción de la base imponible de la sociedad donante, salvo los casos previstos expresamente.

Desde el punto de vista contable, la sociedad donataria no obtiene un beneficio imputable al ejercicio, criterio que no acepta el TRLIS y le ordena imputar una renta igual al valor de mercado del bien recibido. La sociedad donante también tiene que determinar si la transmisión realizada le supone obtención de renta (diferencia entre el valor normal de mercado del elemento donado y

#### Ved también

Con respecto a la existencia de ciertas donaciones deducibles, podéis consultar el subapartado "Gastos deducibles" de este módulo.



su valor contable), menos aquellos casos en los que la donación sea deducible. En cualquier caso, las subvenciones no se consideran a estos efectos adquisiciones lucrativas y siguen los criterios contables.

No hay que olvidar que las personas jurídicas no están sometidas al ISD y, por lo tanto, sus adquisiciones a título gratuito están gravadas con el IS.

Las permutas no tienen efectos contables para las sociedades operantes, que contabilizan el bien recibido con el valor que tenía el bien entregado. Este criterio tampoco se acepta fiscalmente, sino que ambas sociedades tienen que recurrir al valor nominal de mercado de los bienes permutados para establecer si ha existido plusvalía o minusvalía derivada de la operación. El mismo criterio se aplica también a los títulos intercambiados por intercambio o conversión.

### **Ejemplo**

**Una sociedad anónima percibe una donación de un bien inmueble con un valor de mercado de 250.000 euros. Esta donación se ha reflejado contablemente como ingreso diferido, incluyendo el primer ejercicio únicamente una cantidad de 3.000 euros.**

En aplicación de los apartados 2 a) y 3 del art. 15 TRLIS, la sociedad anónima donataria deberá integrar fiscalmente en su totalidad el bien por su valor normal de mercado (250.000 euros). Como la sociedad anónima ha imputado contablemente sólo 3.000 euros, en el primer ejercicio procederá efectuar un ajuste fiscal positivo por la diferencia: 247.000 (250.000 – 3.000).

En el segundo ejercicio, corresponderá efectuar un ajuste fiscal negativo de 3.000 euros, puesto que ya no existe ningún ingreso fiscal y sí, en cambio, un ingreso contable por la cantidad mencionada.

**La misma sociedad anónima efectúa una donación de un inmueble que está valorado contablemente en 60.000 euros, aunque su valor de mercado es de 150.000 euros. Contablemente la sociedad anónima refleja una pérdida de 60.000 euros.**

En este caso será también de aplicación lo que disponen los apartados 2 y 3 del art. 15 TRLIS, aunque aquí la sociedad anónima actúa como transmitente, debiendo practicar un ajuste fiscal positivo de 90.000 euros, que es la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento transmitido (150.000 euros) y su valor contable (60.000 euros).

Debemos tener en cuenta, además, que la donación efectuada es gasto deducible contablemente (60.000 euros), pero que por el contrario el art. 14 LIS no admite la deducibilidad fiscal de las donaciones. Por ello la sociedad anónima deberá practicar un segundo ajuste fiscal positivo de 60.000 euros, que es la cantidad deducida contablemente y que no permite deducir fiscalmente el TRLIS.

**La misma sociedad anónima decide hacer una permuta de unos terrenos con otra sociedad. El terreno transmitido por la sociedad está valorado contablemente en 80.000 euros, aunque su valor de mercado es de 200.000 euros, mientras que el terreno percibido a cambio tiene un valor de mercado de 300.000 euros. Siguiendo las directrices del PGC, la sociedad anónima no refleja ningún beneficio contable por esta operación.**

Nuevamente, aquí los apartados 2 e) y 3 del art. 15 TRLIS nos indican que en los supuestos de permuta las entidades integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los transmitidos.

Para la sociedad anónima, el valor de mercado de los bienes adquiridos es de 300.000 euros, mientras que el valor contable de los bienes transmitidos por ella solo de 80.000 euros. Así pues, la diferencia (220.000 euros) supone un ajuste fiscal positivo, debido a que la contabilidad de la sociedad anónima no refleja ningún ingreso.

Además de las transmisiones patrimoniales que acabamos de ver, en las que se recurre al valor de mercado para determinar la renta que deriva de éstas, el TRLIS también obliga a recurrir a dicho valor cuando se trata de otras operaciones. Y lo hace como mecanismo para evitar elusiones y transferencias de beneficios de unas sociedades a otras, encubiertas con la apariencia de otro tipo de negocios. Dentro de este ámbito de operaciones distinguimos:

1) **Operaciones vinculadas**<sup>38</sup>. Las operaciones vinculadas tienen tres rasgos que las caracterizan:

(38) Art. 16 TRLIS y arts. 16 a 29 RIS.

- a) las llevan a cabo sujetos especialmente relacionados entre sí;
- b) se pactan contraprestaciones diferentes de las que acordarían dos sujetos independientes en una situación normal de mercado, y
- c) el pacto se hace precisamente en función de la relación que los une, de manera que no se pactaría lo mismo con un tercero.

La Administración desconfía profundamente de estas operaciones, ya que mediante este tipo de actuaciones las sociedades pueden disminuir prácticamente a voluntad su beneficio gravable en perjuicio de los intereses de recaudación, al llevar a cabo verdaderas transferencias de beneficios. Por este motivo, las contraprestaciones pactadas por las partes a menudo también reciben el nombre de **precios de transferencia**.

El art. 16.3 TRLIS enumera los supuestos en los que, a efectos del impuesto, se entiende que hay vinculación. En este sentido, intenta recoger todas las posibilidades de dominio de una sociedad por parte de otra, ya sea por medio de vínculos personales, de participación en el capital o por otras vías.

#### **Supuesto de operación vinculada**

La sociedad A, dominada por la sociedad B, vende a esta última productos a precio de coste. El resultado es que A no obtiene beneficios, mientras que B experimenta unos gastos muy inferiores a los que habría tenido si hubiese comprado al precio normal de mercado, de modo que su beneficio es superior al que habría obtenido de otra forma. Así, A traslada a B el beneficio que habría obtenido si hubiese pactado precios normales de mercado y no queda gravada por éste.

Son operaciones vinculadas las que llevan a cabo:

- Una sociedad y sus socios.
- Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores, así como los familiares afines o consanguíneos de estos últimos, hasta el tercer grado.

- Dos entidades que, según el art. 42 del Código de Comercio, tengan las mismas características para formar parte de un mismo grupo de sociedades, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Una sociedad y los socios, consejeros o administradores de otra sociedad si en ambas se da lo que se ha dicho en el apartado anterior.
- Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Una sociedad y otra participada por la primera indirectamente, como mínimo, en el 25 por 100 del capital social.
- Una sociedad residente en España y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en España.
- Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Con el fin de evitar el perjuicio de recaudación, el TRLIS ordena atribuir a la operación su **valor normal de mercado** en todos los casos.

La vinculación entre entidades determina también la aplicación de **otras normas especiales**, como la prohibición de amortización del fondo del comercio adquirido a un sujeto vinculado (art. 11.4 TRLIS) y la no deducción de provisiones por insolvencias de sujetos vinculados (art. 12.2 TRLIS).

El problema principal que plantea la aplicación de la norma es, precisamente, determinar el valor de mercado, puesto que estas operaciones se suelen realizar entre sociedades de un mismo grupo para productos y situaciones para las cuales no existe ningún mercado comparable, o en las que no se puede encontrar un valor normal de mercado porque dicho mercado es inexistente.

Para intentar resolver este problema, el TRLIS recurre a los métodos recomendados internacionalmente con esta finalidad. Los **métodos para determinar el valor normal de mercado** (art. 16.4 TRLIS) son:

- El método de precio comparable entre sociedades independientes.

- Si este método no se puede aplicar, se utilizará el del coste incrementado o el del precio de reventa.
- Si no se puede aplicar ninguno de estos dos métodos, se recurrirá finalmente a los métodos de distribución de resultados y de margen neto.

Los apartados 5 y 6 del art. 16 TRLIS incluyen los requisitos para que los gastos de una sociedad dominada por las actividades de I+D y de soporte a la gestión que hace la sociedad dominante sean deducibles. La razón de su inclusión sistemática aquí y no en otras normas sobre la deducción de gastos es que, con el pago de este tipo de servicios, se acostumbran a producir transferencias de beneficios que suelen ser, en definitiva, operaciones vinculadas.

El efecto que debe tener la aplicación del valor normal de mercado con respecto a la otra sociedad que interviene, en lo que se ha denominado **unilateralidad** o **bilateralidad** de los ajustes derivados de aplicar este valor, ha generado una gran polémica. Una gran parte de la doctrina –y ahora parece que también la Administración– sostiene que **si se corrige el valor de una operación para una sociedad también se tiene que dar el mismo valor a la operación para la otra.**

Creemos que esta solución no es correcta. Lo que realmente pretende el recurso al valor normal de mercado es descubrir que se ha hecho una transferencia de beneficios que se tiene que gravar como tal. Es decir, no es gasto deducible para la sociedad que traslada su beneficio a otra sociedad, pero sí que es renta gravable para esta última sociedad. En cualquier caso, si la Administración se dispone a corregir la valoración hecha por una sociedad, lo tiene que notificar también en la otra parte de la operación (art. 16 RIS).

### Ejemplo

**Una sociedad anónima recibe de una sociedad que es socia un préstamo por un valor de 750.000 euros. La sociedad prestamista tienen pérdidas y la sociedad anónima prestataria obtiene beneficios. Por este motivo, las dos sociedades pactan un tipo de interés del préstamo del 10 por 100, que es el doble del valor de mercado. Contablemente, la sociedad prestamista refleja como ingresos los intereses percibidos, mientras que la sociedad anónima prestataria incluye como gastos los intereses pagados.**

Será de aplicación el art. 16 TRLIS, según el cual el sujeto pasivo debe valorar a precio de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

En nuestro caso:

Cuantía del préstamo: 750.000 euros.

Interés pactado: 750.000 euros  $\times$  10 por 100 = 75.000 euros.

Interés de mercado: 750.000 euros  $\times$  5 por 100 = 37.500 euros.

No obstante, para cortar de raíz las posibles discrepancias entre Administración y contribuyentes sobre el valor normal de mercado de cierta operación y reducir así la conflictividad ante los tribunales, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, arbitró una nueva solución: la posibilidad de que los contribuyentes sometan a la Administración una **propuesta de valoración**<sup>39</sup> de las ope-

<sup>(39)</sup>La documentación exigida y el procedimiento a seguir para la aprobación de esta propuesta de valoración se recoge en los arts. 16 a 25 RIS.

raciones que vayan a efectuar en el futuro. Si la Administración aprueba la propuesta, se aplicará el valor pactado como normal de mercado a las futuras operaciones vinculadas.

**2) Operaciones realizadas en paraísos fiscales.** El TRLIS<sup>40</sup> aplica el régimen de las operaciones vinculadas, con excesiva generalidad, para las operaciones que lleve a cabo cualquier sociedad con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

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

La realización de operaciones con sujetos residentes en paraísos fiscales también puede dar lugar a:

- la no aplicación de determinados regímenes especiales (art. 60, 87.5 y 88.4 TRLIS);
- la no deducción de gastos de servicios o pagados por medio de estos sujetos (art. 14.1.g)) y de dotaciones por pérdidas por deterioro o correcciones de valor (art. 12.3 y 4 TRLIS);
- la pérdida de deducciones por actividades de exportación (art. 37.2 TRLIS).

**3) Traslado de residencia al extranjero y cese de establecimientos permanentes.** Si una sociedad traslada la residencia al extranjero o un establecimiento permanente cesa la actividad, sus bienes no se transmiten, de manera que el aumento de valor (la plusvalía) que hayan podido experimentar no se realiza y, por tanto, en principio no se somete a gravamen. Como la entidad titular de los bienes ya no estará sujeta al IS en España, esto implica una pérdida de recaudación para la Hacienda pública. Para evitarla, el TRLIS<sup>41</sup> ordena, en una norma bastante deficiente, integrar en la base imponible la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado de los bienes de la sociedad que cambia de residencia, de los bienes afectos a un establecimiento permanente que cesa, o de los bienes que, estando afectos a un establecimiento permanente en España, son transferidos al extranjero.

<sup>(41)</sup>Art. 17.1 TRLIS.

**4) Otros efectos de la aplicación del valor normal de mercado.** La obligación de la sociedad que percibe determinados bienes de darles el valor normal de mercado puede provocar fenómenos de doble imposición si esta transmite los bienes a la vez. Para evitarlo, el TRLIS<sup>42</sup> establece reglas sobre el momento en que se ha de imputar a la base imponible la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado del bien.

<sup>(42)</sup>Art. 18 TRLIS.

Se imputan en periodos impositivos diferentes según el tipo de bienes:

- **Elementos del activo circulante:** en el periodo en que generan el pago de un ingreso.
- **Elementos del inmovilizado no amortizables:** en el periodo en que el bien se transmite

- **Elementos amortizables:** en los periodos impositivos que le quedan de vida útil, al ritmo en que son amortizados.
- **Servicios:** en el periodo en que se reciban.

Se tiene que tener en cuenta lo que prevé el art. 15.3 TRLIS para la sociedad transmitente en las operaciones previstas en el art. 15.2 TRLIS.

5) **Actualización o revalorización de balances.** En principio, el TRLIS<sup>43</sup> prohíbe integrar en la base imponible las plusvalías meramente contables, es decir, el aumento de valor que experimenta un bien, sin que la empresa constate dicho aumento de valor por la transmisión del bien (plusvalías efectuadas), sino por su registro contable al corregir el valor contable sustituyéndolo por otro que esté más cercano a su valor real en el mercado.

<sup>(43)</sup>Segundo párrafo del art. 15.1 TRLIS y art. 135 TRLIS.

Con todo, inmediatamente después de hacer esta declaración de principios, el TRLIS establece una excepción: "**excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias.**"

Se ha dicho que el fundamento que permite revalorizaciones contables sin gravar las plusvalías es evitar gravar rentas ficticias, ya que las revalorizaciones se han permitido en tiempo de alta inflación, en la que el aumento de valor se debía simplemente a la depreciación de la moneda, no a un aumento real del valor. De hecho, se ha permitido llevar a cabo varias veces en la historia del IS revalorizaciones de los elementos del inmovilizado sin consecuencias fiscales.

#### **Actualización de balances**

Poco después de la entrada en vigor de la LIS de 1995, se permitió la actualización de balances, y el aumento de valor de los bienes se tuvo que someter a un gravamen específico diferente del IS del 3 por 100. El nuevo valor asignado fue el que se tuvo en cuenta a efectos fiscales, especialmente para calcular las amortizaciones y la renta derivada de la transmisión de los bienes.

Por ejemplo, la revalorización autorizada por el RD Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica. Cabe mencionar que este decreto-ley creaba un tributo *ex novo*, cosa que es radicalmente contraria a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (dicho decreto-ley lo validó en este punto la DA 10.<sup>a</sup> de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes sobre la Corrección de la Doble Imposición Interna Intersocietaria y sobre Incentivos Fiscales a la Internacionalización de las Empresas).

#### **4.6. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros**

La denominada "**subcapitalización**" es un fenómeno que define la situación financiera de una entidad en la que los fondos ajenos superan de manera desproporcionada a los fondos propios.

Esto acarrea consecuencias fiscales notables, porque mientras las retribuciones al capital ajeno (intereses) son gastos financieros deducibles para la sociedad pagadora, no sucede lo mismo con el reparto de dividendos.

Por este motivo se contempla en el art. 20 TRLIS una limitación que consiste en permitir deducir los **gastos financieros netos** con el límite del **30 por ciento del beneficio operativo** del ejercicio, siendo, en todo caso, deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros cuando dicho período es anual, o por la cifra resultante de multiplicar esa última cantidad por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año cuando dicho período es inferior al año.

### **Gastos financieros netos**

Por "gastos financieros netos" se entiende el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo no deducibles a que se refiere el art. 14.1.h) TRLIS. Mientras que el "beneficio operativo" se determina a partir del resultado de explotación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio (determinado de acuerdo con el Código de Comercio y la contabilidad), eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, y el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, cumplan alguno de los siguientes requisitos: o que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%; o que el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros; o que dichas participaciones no hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) TRLIS.

Se añade por otro lado que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción, por superar el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los **18 años** inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite del 30%. Se establece, además, que, en el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite del 30% del beneficio operativo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Por último, se excluye de esta limitación en la deducción de los gastos financieros a las entidades de crédito y aseguradoras, salvo en el caso de que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, en cuyo supuesto se aplica la limitación en función del beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades; y a las entidades que se extingan en el período impositivo que se produzca la extinción, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro

a otro de la Unión Europea (arts. 83 a 96 TRLIS), o bien se realice dentro de un grupo fiscal y la entidad extinguida tenga gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

#### 4.7. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles

Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integran en la base imponible sólo en un 50 por ciento de su importe, siempre que cumplan los requisitos previstos en el art. 23 TRLIS.

#### 4.8. Imputación temporal

Dado que el IS es un impuesto periódico, posee una singular importancia el hecho de imputar la renta a un periodo u otro. La regla general es que los ingresos y los gastos se imputan al periodo en que son exigibles (**principio de devengo**), con independencia del momento en que se realicen efectivamente los cobros y los pagos, como también establecen los criterios contables.

Si un ingreso o un gasto se ha contabilizado en un período diferente al del devengo, habrá que llevarlo al ejercicio correspondiente y, por tanto, regularizar todos los ejercicios afectados por imputaciones indebidas. Esto no será procedente si de la diferente imputación no se deriva una tributación inferior.

Evidentemente, hay algunas **excepciones** a la regla general:

1) El TRLIS ofrece la posibilidad de **presentar a la aprobación de la Administración criterios diferentes**<sup>44</sup>, siempre y cuando sirvan para reflejar la imagen fiel de la empresa.

<sup>(44)</sup>Arts. 19.2 TRLIS y 31 y 32 RIS.

2) Si se trata de **operaciones a plazos o con precio aplazado**<sup>45</sup>, las rentas se entienden obtenidas a medida que se cobran, con independencia de la contabilización, siempre que el sujeto pasivo no opte por el criterio del devengo.

<sup>(45)</sup>Art. 19.4 TRLIS.



## Ejemplo

Una sociedad vende el año X una maquinaria, contabilizada por un importe de 1.000.000 de euros. El coste de producción de esta maquinaria ascendió a 600.000 euros. El precio de venta se percibirá de la forma siguiente: 200.000 euros al contado, 500.000 euros a un año y 300.000 euros a dos años.

El art. 19.4 TRLIS establece que, en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida aplicar el criterio del devengo. A estos efectos, son operaciones a plazo o con precio aplazado aquellas ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, en todo o en parte, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del pago último o único sea superior a un año.

Así, pues:

- Precio de venta: 1.000.000 euros.
- Coste de producción: 600.000 euros.
- Renta de la operación: 400.000 euros.

Contablemente, en el ejercicio X la empresa realiza una venta que le genera un beneficio contable de 400.000 euros. No obstante, fiscalmente puede imputarlo a ejercicios posteriores en proporción a los cobros.

De manera que la imputación temporal queda como sigue:

### Año X

Beneficio, renta o resultado contable: 400.000 euros.

Resultado imputable al año X: 80.000 euros.

Ajuste negativo: 320.000 euros.

### Año X + 1

Beneficio contable: 0 euros.

Resultado imputable al año X + 1: 200.000 euros.

Ajuste positivo: 200.000 euros.

### Año X + 2

Beneficio contable: 0 euros.

Resultado imputable al año X + 2: 120.000 euros.

Ajuste positivo: 120.000 euros.

## Ejemplo

Una sociedad anónima realiza una venta por 80.000 euros, pactando con el comprador un pago aplazado de 40.000 euros el primer año y de 20.000 euros en cada uno de los dos años siguientes.

Contablemente, durante el primer año debe imputarse el importe total de la venta (80.000 euros), por aplicación del criterio del devengo, pero fiscalmente el ingreso a tener en cuenta es sólo de 40.000 euros (importe efectivamente cobrado en el primer ejercicio), según el criterio de caja. Por este motivo, corresponde un ajuste fiscal negativo por la diferencia de 40.000 euros (80.000 – 40.000), ya que existe mayor ingreso contable que fiscal.

Por el contrario, en el segundo y tercer ejercicio, el ajuste fiscal será positivo de 20.000 euros, puesto que no existe ningún ingreso contable y sí en cambio un ingreso fiscal por la cifra citada.

3) El importe de los **gastos por provisiones y fondos internos**<sup>46</sup> con fines análogos a los planes y fondos de pensiones se imputa a resultados cuando se satisfacen las prestaciones.

<sup>(46)</sup>Art. 19.5 TRLIS.

### Ved también

Para profundizar en lo referente a gastos por provisiones y fondos internos, podéis ver el subapartado "Gastos deducibles" de este módulo.

4) La **reversión del deterioro y la pérdida de valor de elementos patrimoniales objeto de una corrección de valor**<sup>47</sup> se imputan en el periodo impositivo en que se haya producido la reversión o la pérdida.

(47) Art. 19.6 TRLIS.

5) Las **adquisiciones lucrativas**<sup>48</sup> se imputan al periodo impositivo en que se llevó a cabo la operación.

(48) Arts. 15.3 y 19.8 TRLIS..

6) Las **rentas presuntas por el descubrimiento de elementos patrimoniales**<sup>49</sup> ocultos se imputan al periodo impositivo no prescrito más antiguo, a menos que se pruebe que corresponden a otro periodo.

(49) Art. 134.5 TRLIS.

#### 4.9. Compensación de bases imponibles negativas

Una vez efectuadas todas las operaciones pertinentes, obtenemos la base imponible. Si ésta resulta negativa, se puede compensar con las rentas positivas<sup>50</sup> de periodos impositivos futuros.

(50) Art. 25 TRLIS.

Esta compensación **se niega o se limita** en el caso de la adquisición de empresas inactivas con pérdidas realizada con la finalidad de obtener de éstas los propios beneficios.

El plazo actual para compensar bases imponibles negativas es el de los periodos impositivos que se acaben en los dieciocho años siguientes y sucesivos a la obtención de resultados negativos<sup>51</sup>. El plazo se alarga para entidades de nueva creación y de explotación de vías de peaje: en estos casos, el plazo de dieciocho años empieza a contar a partir del periodo impositivo en el que se obtengan rentas positivas<sup>52</sup>. El límite cuantitativo de la compensación por ejercicio es el importe de sus rentas positivas. No obstante, para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 LIVA, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 TRLIS se tendrán en consideración dos especialidades: la compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75 por ciento (año 2011) y al 50 por ciento (años 2012 y 2013) de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros; y la compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento (año 2011) y al 25 por ciento (años 2012 y 2013) de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

(51) Art. 25.1 TRLIS.

(52) Art. 25.3 y 4 TRLIS.

Las circunstancias en las que no se podrán compensar o se limitan las compensaciones de bases impositivas negativas las recoge el art. 25.2 TRLIS. Por otro lado, existe la obligación de acreditar tanto la procedencia como la cuantía de las bases impositivas negativas a compensar (art. 25.5 TRLIS).

### **Ejemplo**

**Una sociedad anónima obtiene el año  $X$  un beneficio contable de 1.000.000 de euros, aunque esta entidad arrastra unas bases negativas de 100.000 euros ( $X - 2$ ) y de 200.000 euros ( $X - 1$ ).**

En este caso, podemos compensar en la liquidación del IS correspondiente al año  $X$  las dos bases impositivas negativas correspondientes a los ejercicios  $X - 2$  y  $X - 1$ , al estar ambas dentro del período de 18 años. En el caso de la base negativa de  $X - 2$ , únicamente han pasado 2 años, mientras que para la base de  $X - 1$  sólo ha transcurrido 1 año.

Las bases impositivas negativas a compensar son 300.000 euros (100.000 + 200.000). Como el límite de la compensación son las rentas positivas del ejercicio  $X$  (1.000.000 de euros), es compensable la totalidad de las dos bases impositivas negativas (300.000 euros).

## 5. Tipos de gravamen y cuota íntegra

El tipo de gravamen general previsto es del **30 por 100** y el resultado de aplicarlo a la base imponible es la **cuota íntegra**<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>Arts. 28 y 29 y DA 8ª TRLIS.

<sup>(54)</sup>Los supuestos que aplican tipos de gravamen específicos se contienen en los apartados 2 a 8 del art. 28 TRLIS.

El TRLIS también prevé una serie de **tipos específicos** en función del tipo de entidad y de la actividad desarrollada. Los tipos de gravamen específicos son del **25, 20, 10, 1, 0 y 35 por 100**<sup>54</sup>. La razón por la cual se aplica un tipo 0 es someter a control los fondos de pensiones sin sujetarlos a gravamen.

De forma transitoria, en los períodos impositivos iniciados dentro de los años **2009 a 2012**<sup>55</sup>, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea **inferior a 5 millones de euros** y la plantilla media en los mismos sea **inferior a 25 empleados**, tributarán con arreglo a una escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 TRLIS deban tributar a un tipo diferente del general:

<sup>(55)</sup>DA 12ª TRLIS.

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del **20 por 100**.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del **25 por 100**.

La aplicación de esta escala está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la **plantilla media** de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero del 2009.

Para beneficiarse de esta escala reducida, una sociedad debe tener en cuenta, además, lo siguiente:

- 1) Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.
- 2) Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.
- 3) Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.
- 4) A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 TRLIS.
- 5) Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

6) Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010, 2011 o 2012 y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad. Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por 100 a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

7) Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 TRLIS, la escala no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.

## 6. Deducciones de la cuota

Determinada la cuota íntegra<sup>56</sup> por aplicación sobre la base imponible del tipo de gravamen correspondiente, la misma se puede minorar por varios motivos:

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

1) A veces se trata de **deducciones técnicas** previstas para evitar o suavizar supuestos de doble imposición y para tener en cuenta las cantidades ya satisfechas a cuenta del impuesto.

2) En otros casos, se trata de articular **incentivos fiscales** por medio de bonificaciones y deducciones.

### 6.1. Deducciones por doble imposición

Respecto a las diferentes clases de doble imposición, podemos distinguir las siguientes:

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

<sup>(57)</sup>Art. 31 TRLIS.

La sujeción de un mismo sujeto a unas mismas rentas y en el mismo periodo por parte de dos poderes tributarios diferentes es lo que se conoce como **doble imposición jurídica**; cuando los dos poderes en cuestión son de dos Estados, se suele denominar **doble imposición internacional**.

#### Ejemplo de doble imposición internacional

La sociedad A, residente en Gran Bretaña, es arrendataria de un local en Manchester propiedad de la sociedad B, residente en España. En este caso, esta última sociedad deberá pagar el IS en España, como residente, por su renta mundial (incluida la renta por alquiler percibida de la sociedad A), así como también un impuesto sobre la renta de no residentes en Gran Bretaña, por la renta del alquiler percibida procedente de este país.

La regla general es que las sociedades residentes que perciban rentas en el extranjero y que ya hayan sido gravadas por estas rentas en otros países pueden deducir de la cuota que tienen que pagar en España la **menor** de las cantidades siguientes:

- a) el IS correspondiente a España por las rentas percibidas en el extranjero;
- b) el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero de naturaleza análoga al IS.

Para hacer la deducción, hay que **integrar el impuesto extranjero** en la base imponible. Este sistema para eliminar o suavizar la doble imposición internacional se conoce como **método de imputación**.

Si las rentas provienen de diferentes Estados, se agrupará, a efectos de la deducción, por países, y, si procede, por establecimientos permanentes.

Si la entidad tiene **establecimientos permanentes en el extranjero**, excluyendo los paraísos fiscales, que desarrollan una actividad empresarial y las rentas se someten a un impuesto parecido al IS en el Estado de la fuente, se aplica la **exención** prevista en el art. 22 TRLIS.

## 2) Doble imposición intersocietaria interna

Se produce cuando la misma renta queda sujeta dos veces, pero en manos de dos sujetos distintos. Esto es lo que ocurre cuando las sociedades reparten dividendos: estos son renta gravable tanto para la sociedad que los distribuye como para el socio que los percibe. Esta modalidad se suele llamar **doble imposición económica**, y si los dos sujetos en cuestión son sociedades, **doble imposición intersocietaria**.

### Ejemplo de doble imposición intersocietaria interna

La sociedad A, residente en España, distribuye dividendos a favor de la también residente sociedad B. En este caso, la sociedad A debe pagar el IS en España por su renta mundial, incluidos los dividendos distribuidos (que, como sabemos, no son deducibles), mientras que la sociedad B, también residente, debe pagar el mismo impuesto, incluidos los dividendos percibidos.

Los dividendos y, en general, la participación de los socios en los beneficios sociales, con independencia de cómo se canaliza el reparto, quedan gravados como beneficio de la sociedad que reparte dividendos y también como renta de la sociedad que los recibe. El TRLIS<sup>58</sup> prevé mecanismos para paliar o eliminar esta doble imposición.

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

Con carácter general, la sociedad perceptora de los dividendos o de cualquier otra forma de participación en beneficios puede deducir de la cuota el **50 por 100 del importe del IS correspondiente a estas rentas**. Si tiene una participación significativa en la sociedad que reparte beneficios, la deducción llega al **100 por 100**, con lo cual se elimina totalmente la doble imposición intersocietaria.

### Deducción intersocietaria

Esta deducción no solo se aplica sobre dividendos, sino también cuando, en los casos de liquidación o separación de socios, los beneficios acumulados por la sociedad en forma de reservas se hacen llegar a éstos por medio de la atribución de la cuota de participación que tenían en la entidad.

Para aplicar esta deducción hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

a) El importe se calcula aplicando el tipo de gravamen sobre el importe íntegro de los beneficios obtenidos.

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

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

b) La deducción del 100 por 100 exige un periodo de permanencia mínima de la participación significativa.

c) Esta deducción también se aplica a las distribuciones de beneficios que hagan determinadas entidades<sup>59</sup>. En cambio, no se practicará en las distribuciones de beneficios que hace el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario<sup>60</sup>.

### Ejemplo

Una sociedad anónima obtiene unos dividendos de dos sociedades residentes en España. De la sociedad A, entidad en la que la sociedad anónima participa desde hace 6 años y de la que tiene el 35 por 100 de su capital, obtiene 40.000 euros. De la sociedad B, entidad a la que la sociedad anónima ha adquirido hace 8 meses el 5 por 100 de las acciones, recibe 20.000 euros.

El apartado 1 del art. 30 TRLIS establece que, cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participación en beneficios de otras entidades residentes en España, se deducirá el 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de los dividendos el importe íntegro de los mismos. Sin embargo, en el apartado 2 del mismo precepto se añade que la reducción será del 100 por 100 cuando los dividendos procedan de entidades en las que el porcentaje de participación directa o indirecta sea superior al 5 por 100, siempre que este porcentaje se haya tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

En nuestro caso:

#### SOCIEDAD A

Participación: 35 por 100

Socio ininterrumpidamente desde hace 6 años

Dividendo obtenido: 40.000 euros

Cuota íntegra correspondiente: 12.000 (30 por 100 \* 40.000)

Deducción aplicable (100 por 100): 12.000 euros

#### SOCIEDAD B

Participación: 5 por 100

Período de permanencia en el capital de la sociedad: menos de un año

Dividendo obtenido: 20.000 euros

Cuota íntegra correspondiente: 6.000 (30 por 100 \* 20.000)

Deducción aplicable (50 por 100): 3.000 euros

La sociedad anónima, en definitiva, se podrá deducir de la cuota íntegra la cantidad de 15.000 euros (12.000 + 3.000).

El TRLIS también incluye unas **disposiciones en contra del abuso** para evitar la aplicación de la deducción en los casos en que hay doble imposición, así como **normas especiales** para los beneficios distribuidos por las sociedades que se dediquen a la búsqueda y explotación de hidrocarburos.

Las **cláusulas antiabuso** son:

- La que intenta evitar la práctica del **lavado de cupón**<sup>61</sup>. Ello implica que la deducción no se aplica a los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquellos se hubieran satisfecho cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.

#### Lectura recomendada

Podéis ver también las restricciones previstas en la DA primera TRLIS, ya que son casos en los que no se produce doble imposición.

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



- La que impide la aplicación de la deducción en los casos en que el beneficio no se sometió a gravamen<sup>62</sup> en la sociedad que ahora lo distribuye.

<sup>(62)</sup>Art. 30.4.a) y b) TRLIS.

En este apartado se incluyen, entre otras, las rentas derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. En este caso, cuando conjuntamente con las operaciones referidas se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre ellos.

- La que impide practicar la deducción cuando la distribución de beneficios no se integre en la base imponible<sup>63</sup> de la sociedad perceptora, salvo que se pruebe que un importe equivalente al dividendo se haya integrado en la base imponible a consecuencia de una transmisión anterior.
- La que impide practicar la deducción cuando la distribución de beneficios produzca una depreciación de la participación<sup>64</sup>. Esta disposición tiene excepciones si el propietario anterior de la participación tributó por un importe equivalente a la depreciación.

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

<sup>(64)</sup>Art. 30.4.e) TRLIS. Las normas especiales se recogen en el art. 30.5 TRLIS.

### 3) Doble imposición intersocietaria internacional

Una tercera modalidad de doble imposición se produce por combinación de las dos anteriores, es decir, cuando los dos sujetos gravados por la misma renta tienen residencia en países diferentes. El TRLIS<sup>65</sup> prevé deducciones en la cuota en el caso de distribuciones de dividendos y otras participaciones en beneficios efectuados por sociedades no residentes y recibidos por sociedades residentes. Por otra parte, la aplicación de estas deducciones siempre requiere tener una **participación significativa** en la sociedad no residente.

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

#### Ejemplo de doble imposición intersocietaria internacional

La sociedad A, residente en Gran Bretaña, reparte dividendos y queda sujeta al IS en su Estado de residencia por toda la renta, mientras que la sociedad que percibe los dividendos (B), residente en España, también queda sujeta en Gran Bretaña por los dividendos percibidos, en virtud de un impuesto inglés sobre la renta de no residentes. Se produce, pues, una doble imposición intersocietaria. Al mismo tiempo, la sociedad B queda gravada en España, como residente, por toda la renta obtenida, incluidos los dividendos, de manera que aparte se produce una doble imposición jurídica internacional.

La sociedad residente puede deducir de la cuota el **impuesto que tiene que pagar la sociedad no residente en su Estado por los beneficios distribuidos**. Para practicar la deducción, la sociedad residente tiene que incluir en la base imponible este impuesto ya pagado por la sociedad no residente en su país.

Esta deducción, juntamente con la que se puede practicar por doble imposición internacional, **no puede superar el IS que habría que pagar en España por los beneficios obtenidos**.

Por último, debemos destacar que el sujeto puede **optar en estos casos por aplicar la exención del art. 21 TRLIS**, siempre y cuando cumpla con todos los requisitos allí contenidos, dispuesta para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera.

### Ejemplo

Una sociedad anónima percibe 50.000 euros en concepto de dividendos procedentes de la inversión en una sociedad situada en otro país, respecto de la cual tiene desde hace 2 años el 50 por 100 de las acciones. La sociedad situada en el exterior ha tenido que pagar, en concepto de un impuesto similar al IS por los beneficios con cargo a los cuales se han distribuido los dividendos, una cifra de 22.000 euros. Por obligación real, es decir, por los dividendos obtenidos en otro país, la sociedad anónima ha tributado en este otro país por un valor de 8.000 euros.

En primer lugar, por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad residente (8.000 euros) será de aplicación lo que establece el art. 31.1 TRLIS. Este precepto dispone que, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero (en nuestro supuesto, 50.000 euros en concepto de dividendos), se deducirá de la cuota íntegra del IS del sujeto la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) el importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza análoga a la de este impuesto (8.000 euros);
- b) el importe de la cuota íntegra que correspondería si esta renta se hubiese obtenido en territorio español.

A los efectos del cálculo de la renta, será de aplicación lo que establece el art. 31.2 TRLIS, según el cual el importe del impuesto satisfecho en el extranjero (8.000 euros) se incluirá en la renta a los efectos de la aplicación de la deducción.

En segundo lugar, también será de aplicación el art. 32.1 TRLIS. Este precepto establece que cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una cantidad no residente (50.000 euros), se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se ha abonado el dividendo (22.000 euros), siempre y cuando la participación de capital directa o indirecta sea superior al 5 por 100 y se haya mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sean exigibles los beneficios. También en este caso, a los efectos del cálculo de la renta el importe del IS satisfecho en el extranjero por la sociedad no residente (22.000 euros) se incluirá a la renta a los efectos de la aplicación de la deducción.

Aplicamos estas reglas al supuesto:

Dividendo percibido de la sociedad exterior: 50.000 euros.

Impuesto pagado por la sociedad exterior en concepto de IS de su país: 22.000 euros.

Cantidad pagada por la sociedad anónima en el país exterior, en concepto de obligación real: 8.000 euros.

Renta que sirve de base para calcular la tributación en España: 80.000 euros (50.000 + 22.000 + 8.000).

Límite a deducir en la cuota íntegra:  $80.000 \cdot 30 \text{ por } 100 = 24.000$  euros.

En definitiva, la suma de las deducciones establecidas en los arts. 31 y 32 TRLIS no podrá superar este límite. De acuerdo con el art. 31.1 TRLIS se podrían deducir 8.000 euros pagados por la sociedad residente en el extranjero, y de acuerdo con el art. 32.1 TRLIS se podrían deducir 22.000 euros pagados por la sociedad no residente en concepto de IS de su país. Ahora bien, la cantidad deducible de 30.000 euros (8.000 + 22.000) supera la cuota íntegra (24.000), dado lo cual sólo se podrán deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades, es decir, 24.000 euros.

## 4) Reglas generales aplicables a todos los casos de deducción por doble imposición

En todos los casos de deducción por doble imposición que acabamos de señalar, el exceso del importe que se tiene que deducir sobre la cuota se puede deducir de las cuotas de los periodos correspondientes a los diez años siguientes y sucesivos, plazo que se reduce a siete años en caso de doble imposición intersocietaria interna.

Hay que tener en cuenta, además, que en el caso de que España haya suscrito un **convenio para evitar la doble imposición con el Estado de donde provienen las rentas**, se tiene que aplicar con preferencia al TRLIS.

## 6.2. Bonificaciones y deducciones incentivadoras

Existen dos clases de **bonificaciones**<sup>66</sup>:

<sup>(66)</sup>Arts. 33 y 34 TRLIS.

1) la primera se aplica a rentas obtenidas en **Ceuta y Melilla**. Consiste en la bonificación en un 50 por 100 de la cuota que corresponda a las rentas obtenidas por entidades que operan en Ceuta y Melilla o en sus dependencias.

2) la segunda, a determinadas **actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales**. Consiste en la bonificación del 99 por 100 de la cuota que corresponda a las rentas derivadas de estas actividades.

Por otro lado, la normativa también recoge una serie de **actividades** que se **incentivan** mediante **deducciones**<sup>67</sup>:

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

a) Actividades de **investigación y desarrollo e innovación tecnológica**<sup>68</sup>: el 30 por 100 (ampliable) y el 12 por 100 de los gastos, respectivamente.

<sup>(68)</sup>Art. 35 TRLIS y art. 30 RIS.

b) Actividades de fomento de las **tecnologías de la información y de la comunicación**<sup>69</sup>: el 15 por 100 de las inversiones.

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

c) Actividades de **exportación**<sup>70</sup>: el 25 por ciento de las inversiones y gastos.

<sup>(70)</sup>Art. 37 TRLIS.

d) Actividades que tengan por objeto **bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores**<sup>71</sup>: el 10, el 15 o el 18 por 100.

<sup>(71)</sup>Art. 38 TRLIS y DA 10ª.5 TRLIS.

e) Actividades destinadas a la **protección del medio ambiente**<sup>72</sup>: el 8 por 100 en general y el 12 por 100 en caso de inversión en vehículos ecológicos.

<sup>(72)</sup>Art. 39 TRLIS y arts. 33 a 38 RIS.

f) Actividades de **formación profesional**<sup>73</sup>, incluyendo los gastos realizados con la finalidad de habituar a los empleados al uso de nuevas tecnologías: 5 o 10 por 100.

<sup>(73)</sup>Art. 40 TRLIS.

g) Actividades de **creación de ocupación para trabajadores minusválidos**<sup>74</sup>: 6.000 euros por trabajador y año.

(74) Art. 41 TRLIS.

h) Por **reversión de beneficios extraordinarios**<sup>75</sup>: 12 por 100 (o 2, 7 o 17 por 100 en determinados casos), del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales e integradas en la base imponible.

(75) Art. 42 y DA 4ª TRLIS y arts. 39 y 40 RIS.

i) Actividades de **contribución empresarial a planes de pensiones de trabajo**<sup>76</sup> (incluidos los planes de pensiones transfronterizos de ámbito comunitario) o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, o a planes de previsión social empresarial, o a aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad: 10 por 100. Esta deducción ha sido sustituida a partir de 2012 con carácter permanente, en el actual art. 43 TRLIS, por dos **deducciones por creación de empleo**. En primer lugar, las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros. Y por otro lado, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, o el importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

(76) Art. 43 TRLIS.

Gran parte de todo este conjunto de deducciones por realización de determinadas actividades **se derogan con distintos efectos temporales entre los años 2011 y 2014**.

1) Con efectos a partir del **1 de enero de 2011**:

(77) Art. 40 TRLIS.

1.º La deducción por fomento de las tecnologías de la información y comunicación (art. 36 TRLIS).

(78) Art. 43 TRLIS.

2.º La deducción por actividades de exportación (art. 37 TRLIS).

3.º La deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos; por inversiones en plataformas de acceso para personas discapacitadas y en anclajes para fijación para sillas de ruedas; y por inversiones en gastos de guarderías para hijos de trabajadores de la sociedad (apartados 4, 5 y 6 del art. 38 TRLIS).

(79) Apartados 1, 2 y 3 del art. 38 TRLIS.

4.º La deducción por gastos de formación profesional<sup>77</sup>. Esta deducción se ha prorrogado sin embargo durante los años 2011 y 2012 para los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

5.º La deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de sus empleados<sup>78</sup>. Como hemos indicado anteriormente, esta deducción derogada en el año

2011 ha sido sustituida a partir del 2012 con carácter permanente por dos deducciones por creación de empleo (actual art. 43 TRLIS).

Todas estas deducciones sufren una reducción anual hasta alcanzar su completa desaparición en el año 2011, del modo siguiente (DA 10.<sup>a</sup> TRLIS):

- Las deducciones de los anteriores apartados 1.º, 3.º, 4.º y 5.º, se determinan multiplicando los porcentajes de deducción del TRLIS previstos para cada caso por los siguientes coeficientes, con redondeo a la unidad superior:
  - 0,8 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007
  - 0,6 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008
  - 0,4 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009
  - 0,2 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010
- Las deducciones del apartado 2.º, se determinarán aplicando el siguiente porcentaje sobre el gasto o inversión realizada, en lugar del 25% fijado en el TRLIS:
  - 12% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007
  - 9% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008
  - 6% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009
  - 3% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010

2) Con efectos a partir del **1 de enero del 2012**, se suprime la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica del art. 35 TRLIS. En tanto llega esta fecha, la deducción sufre un retoque a la baja (apartado 2 de la DA 10.<sup>a</sup> TRLIS), consistente en que el crédito fiscal se va a determinar aplicando a los porcentajes de deducción del TRLIS, con redondeo a la unidad superior, los siguientes coeficientes:

- 0,92 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1/1/2007.
- 0,85 para los siguientes períodos impositivos.

3) Con efectos a partir del **1 de enero del 2014**, se suprimen los siguientes beneficios fiscales:

1.º La bonificación del 99% sobre las rentas reinvertidas de las actividades exportadoras de películas, libros, fascículos, etc. del art. 34.1 TRLIS. Ahora bien, en tanto **no desaparece la bonificación en el 2014**, la bonificación se calculará aplicando sobre el 99%, con redondeo a la unidad superior, los siguientes porcentajes:

- 0,875 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007
- 0,750 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008
- 0,625 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009
- 0,500 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010
- 0,375 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2011
- 0,250 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2012
- 0,125 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2013

2.º La deducción en la cuota por bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas y en edición de libros<sup>79</sup> (apartados 1, 2 y 3 del art. 38 TRLIS). La deducción desde el 1 de enero del 2007 hasta su desaparición, se calcula con los mismos porcentajes del apartado 1.º anterior.

Una vez finalizados los períodos en los que podemos aplicar todas estas deducciones que se acaban de mencionar, es posible que queden **saldos pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota**, y la DT 21.<sup>a</sup> del TRLIS se encarga de resolver esta cuestión.

Por último, como **norma general aplicable a toda esta serie de deducciones**<sup>80</sup>, debemos tener en cuenta que:

<sup>(80)</sup>Art. 44 TRLIS.

- El importe conjunto de todas estas deducciones tiene como **límite el 35 por 100** de la cuota (25 por 100 durante los años 2012 y 2013), una vez ya restadas las deducciones técnicas anteriores y las bonificaciones; si bien en determinados casos se eleva al 60 por 100 (50 por 100 durante los años 2012 y 2013).

- El exceso sobre la cuota se podrá deducir de las cuotas de los periodos impositivos correspondientes a los quince años inmediatos y sucesivos, plazo ampliable a dieciocho años en el caso de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica<sup>81</sup> y la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, ya derogada a partir del 1 de enero del 2011<sup>82</sup>.
- Una misma inversión **no se podrá deducir en más de una entidad** y los bienes afectados tendrán que permanecer en funcionamiento durante un plazo mínimo.
- Las **inversiones financiadas con subvenciones** no darán lugar a la deducción (art. 38.7 TRLIS) o se tendrá que descontar de la base de deducción el 65 por 100 de la subvención (arts. 35.1, 37.3 y 40.1 TRLIS).

<sup>(81)</sup>Art. 35 TRLIS.

<sup>(82)</sup>Art. 36 TRLIS.

### Ejemplo

Una sociedad goza de una deducción por doble imposición de 1.458,33 euros, una deducción por actividades de investigación y desarrollo de 8.000 euros y una deducción por innovación tecnológica de 3.000 euros. La cuota íntegra resultante de la liquidación del IS asciende a 27.903,45 euros.

La suma de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades está sujeta al límite general del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones (último párrafo del art. 44.1 TRLIS).

En nuestro caso:

Límite: (cuota íntegra – deducciones doble imposición – bonificaciones) \* 35 por 100 = (27.903,45 – 1.458,33) \* 35 por 100 = 9.255,80 euros.

Como la cantidad de las dos deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (8.000 + 3.000 = 11.000 euros) supera el límite (9.255,80 euros), no es deducible toda la cantidad, sino únicamente esta última cifra. El exceso no deducible se podrá deducir en los períodos impositivos correspondientes a los dieciocho años inmediatos y sucesivos, al tratarse de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

### 6.3. Deducción de los pagos a cuenta

Una vez practicadas las deducciones y bonificaciones que sean procedentes, hay que deducir de la cuota los pagos ya satisfechos a cuenta del IS<sup>83</sup> (**retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados**). Como corresponde a su naturaleza, el exceso de estos importes sobre la cuota da lugar a devolución.

<sup>(83)</sup>Art. 46 TRLIS.

## 7. Gestión del impuesto

Las delegaciones de la AEAT llevan un **índice de las entidades** cuyo domicilio fiscal se encuentra en su ámbito territorial, con la finalidad de comprobar si las entidades cumplen las obligaciones formales que les corresponden. Son las entidades las que tienen que solicitar el alta en el índice de entidades mediante la declaración censal; sin esta alta no pueden acceder a solicitar ningún tipo de inscripción en el Registro Mercantil<sup>84</sup>. La falta de presentación de declaraciones durante tres periodos impositivos sucesivos o la declaración como fallidos de los débitos para la Hacienda pública provoca la baja provisional de la entidad del índice de entidades, y se refleja también en el Registro Mercantil.

<sup>(84)</sup>Arts. 130 a 132 TRLIS y arts. 54, 56 y 57 RIS.

Los sujetos pasivos están obligados a comunicar a la AEAT los cambios de **domicilio fiscal**. El art. 142 TRLIS y el art. 53 RIS regulan las obligaciones de las entidades y la potestad de la Administración con respecto al domicilio fiscal. Cabe recordar que el art. 8.2 TRLIS determina el domicilio fiscal.

Los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar la **declaración** en el lugar y la forma que establezca el Ministerio de Hacienda. Ello no es así en el caso de las entidades totalmente exentas, mientras que las entidades parcialmente exentas tienen que declarar todas sus rentas, las exentas y las no exentas. En el momento de presentar la declaración, los sujetos pasivos tienen que **liquidar** el impuesto e ingresar su importe<sup>85</sup>. Si la declaración resulta a devolver, la Administración tiene que hacerlo de oficio dentro de un plazo máximo de seis meses. Este plazo se reduce a un mes si la Administración practica una liquidación provisional. El IS también se puede pagar con bienes del patrimonio histórico español<sup>86</sup>.

<sup>(85)</sup>Art. 45 TRLIS.

<sup>(86)</sup>Art. 137.2 TRLIS.

Los sujetos pasivos tienen que efectuar pagos a cuenta de la liquidación del IS<sup>87</sup> correspondiente al ejercicio en curso tres veces al año. Los **pagos fraccionados** se tienen que hacer los primeros 20 días de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año. La fijación del porcentaje sobre el impuesto satisfecho corresponde a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año. Hay dos maneras de determinar el importe que se tiene que satisfacer:

<sup>(87)</sup>Arts. 136 a 139 TRLIS y art. 55 RIS.

1) Se aplica un porcentaje sobre la cuota que hay que ingresar del último ejercicio cerrado, cuyo plazo de declaración ya haya finalizado.

2) Se aplica un porcentaje sobre la base imponible parcial<sup>88</sup> correspondiente a los meses transcurridos desde el inicio del ejercicio en el mes en que se tiene que satisfacer el pago fraccionado. En los años 2012 y 2013 debe integrarse a la base imponible que actúa como base de cálculo del pago fraccionado el 25

<sup>(88)</sup>Art. 45.3 TRLIS.

por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, a los que resulte de aplicación la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, regulada en el artículo 21 TRLIS. Este sistema es opcional. La opción por esta segunda manera de determinar el importe del pago fraccionado se tiene que hacer constar en la declaración censal previa y se mantendrá hasta que el sujeto pasivo renuncie, también por medio de declaración censal. Hay que tener en cuenta, además, que en los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013 esta segunda modalidad de pagos fraccionados calculados sobre la base imponible corrida es obligatoria siempre que el volumen de operaciones (determinado conforme a lo establecido en el art. 121 LIVA) haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores, y las sociedades con un volumen de operaciones igual o superior a 20 millones de euros (año 2011) o a 10 millones de euros (años 2012 y 2013) han visto incluso incrementado su tipo de pago fraccionado en esta segunda modalidad de cálculo.

Específicamente, por lo que respecta a los años 2012 y 2013, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 o 2013, y hayan optado por tributar según esta segunda modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 TRLIS, la cuantía del pago fraccionado es el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen del impuesto redondeado por defecto.

Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013 (que en todo caso están obligados a tributar según la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 TRLIS), la cuantía del pago fraccionado es el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando el importe neto de la cifra de negocios es inferior a 10 millones de euros; el resultado de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando el importe neto de la cifra de negocios es igual o superior a 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros; el resultado de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando el importe neto de la cifra de negocios es igual o superior a 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros; y el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando el importe neto de la cifra de negocios es igual o superior a 60 millones de euros.

Finalmente, para las sociedades con un volumen de operaciones igual o superior a 20 millones de euros, se añade que el tipo no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve, u once primeros meses de cada año



natural, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos, porcentaje que se reduce al 6 por ciento cuando al menos el 85 por ciento de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 TRLIS o la deducción prevista en el artículo 30.2 TRLIS.

Las sociedades con periodo impositivo no coincidente con el año natural tienen que presentar los tres pagos fraccionados a cuenta del mencionado período. Se establece expresamente para este supuesto que cada uno de los pagos fraccionados se imputará al período impositivo que esté en curso el día anterior a cada período de ingreso.

En el IS los sujetos pasivos residentes y no residentes con un establecimiento permanente, así como las comunidades de bienes y las de propietarios y empresarios y profesionales individuales, están obligados a practicar **retenciones**<sup>89</sup> sobre las rentas sometidas a retención que ellos satisfagan, como también a satisfacer **ingresos a cuenta** cuando las rentas se abonen en especie y sobre los intereses cuya frecuencia de liquidación sea superior a doce meses. No obstante, existe una serie de supuestos en los que no hay que practicar retención<sup>90</sup> porque la entidad perceptora de las rentas no tiene que abonar el IS por las mismas. Ya que el TRLIS no define ni distingue entre los diferentes componentes de renta, es el art. 58 RIS el que detalla las rentas sobre las cuales se tiene que practicar la retención. El sujeto obligado a retener debe presentar las declaraciones correspondientes y un resumen anual de las retenciones y de los ingresos hechos a cuenta.

<sup>(89)</sup>Arts. 140 y 141 TRLIS y 58 a 66 RIS.

<sup>(90)</sup>Arts. 140.4 TRLIS y 59 RIS.

Las **rentas sometidas a retención** son:

- las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a tercero de capitales propios y las rentas recogidas en el art. 25 de la LIRPF;
- los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios;
- las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades;
- las procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas;
- las procedentes de la arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas;

- las obtenidas a consecuencia de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva;
- sobre el importe total de los contratos cuando comprendan prestaciones de servicios o cesiones de bienes de inmuebles, conjuntamente con la cesión de bienes y derechos recogidos en el art. 25.4 LIRPF.

Los supuestos más destacados entre los que se recogen en el art. 59 RIS sobre los que **no hay que practicar retención** son:

- las rentas obtenidas por entidades totalmente exentas;
- los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico y por uniones temporales de empresas que reciban los socios, que deban imputar bases imponibles de estas entidades;
- los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de entidades en las que se tenga una participación significativa y mantenida en el tiempo;
- las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión;
- los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, que tribute por el régimen especial previsto para los mismos.

El **porcentaje de retención o ingreso a cuenta** será el siguiente:

- 1) Con carácter general, el **19%**. Sin embargo, en los años 2012 y 2013 este porcentaje se eleva al 21% (DA 14.<sup>a</sup> TRLIS).
- 2) Cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal, dicho porcentaje se dividirá por dos.
- 3) En el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el **24%**.

En todos los casos, reglamentariamente podrán modificarse los porcentajes de retención e ingreso a cuenta que se acaban de indicar.

El TRLIS recuerda expresamente la **obligación de llevar la contabilidad**<sup>91</sup> que recogen el Código de Comercio y otras normas aplicables a los sujetos pasivos del impuesto, a la vez que regula las consecuencias de incumplir esta obligación.

<sup>(91)</sup>Arts. 133 a 135 TRLIS.

La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá, además, analizar directamente la documentación y los demás elementos señalados, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se ha hecho referencia.

Entre las obligaciones previstas en el TRLIS, destaca la que prescribe que los sujetos pasivos que realicen revalorizaciones contables<sup>92</sup> cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible deberán mencionar en la memoria el importe de aquellas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron.

<sup>(92)</sup>Art. 135 TRLIS.

El incumplimiento de esta obligación constituye una infracción tributaria grave que se sanciona, por una sola vez, con una multa pecuniaria proporcional del 5% del importe de la revalorización, reducida, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 188.3 LGT. El pago de esta sanción no determina, por otro lado, que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización.



## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. En el IS, las amortizaciones son un gasto deducible...
  - a) siempre que se respeten los criterios contables.
  - b) solo si la Administración lo admite expresamente.
  - c) aplicando las correcciones fiscales que prevé la ley a los criterios contables.
  
2. Según el IS, los dividendos que entrega la sociedad a los socios...
  - a) son un gasto deducible.
  - b) son un gasto no deducible.
  - c) quedan exentos si se reinvierten en la sociedad.
  
3. El abogado de una empresa, en el momento de realizar la declaración del IS, se plantea cuál de estas partidas no es deducible.
  - a) El IBI.
  - b) La multa que la Inspección de Trabajo impuso a la empresa por incumplimiento de la normativa sobre seguridad laboral.
  - c) El importe de los chequesregalo que la empresa repartió entre sus trabajadores en Navidad.
  
4. Una sociedad ha pagado, en un período impositivo en concepto de intereses por préstamos, un total de 1.000.000 de euros, siendo el beneficio operativo de la empresa en este ejercicio de 3.000.000 de euros. A los efectos del cálculo de la base imponible del IS de este sujeto...
  - a) esta sociedad puede deducirse fiscalmente 900.000 euros.
  - b) esta sociedad puede deducirse fiscalmente 3.000.000 de euros.
  - c) esta sociedad puede deducirse fiscalmente 1.000.000 de euros.
  
5. En el IS, el criterio de imputación temporal del devengo...
  - a) se aplica en todos los casos, salvo que las normas contables digan lo contrario.
  - b) puede no ser aplicado si así lo decide la Administración a través de un procedimiento.
  - c) solo es aplicable a petición del contribuyente.
  
6. Una sociedad tiene una plantilla de 75 trabajadores y contrata a un nuevo trabajador de 35 años en situación de desempleo, que anteriormente cobraba prestaciones públicas por esta situación, a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores. A los efectos del IS...
  - a) esta sociedad no puede deducirse en la cuota íntegra 3.000 euros.
  - b) esta empresa puede deducirse en la cuota íntegra la menor de dos importes: la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación o el importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
  - c) Las dos anteriores respuestas son incorrectas.
  
7. En el IS, las sociedades de inversión inmobiliaria...
  - a) tributan al tipo de gravamen del 1 por 100, si cumplen determinados requisitos.
  - b) están exentas, si cumplen determinados requisitos.
  - c) gozan de un régimen especial, si cumplen determinados requisitos.
  
8. En el régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que contempla el IS, si se prueba que la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo superior al plazo previsto en la ley...
  - a) no se puede aplicar la deducción.
  - b) se puede aplicar la deducción en todos los casos siempre que se solicite previamente.
  - c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta
  
9. En el ámbito del IS, los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades y organismos públicos de investigación...

- a) originan el derecho a practicar una deducción adicional del 20 por 100.
- b) originan el derecho a practicar una deducción adicional del 10 por 100.
- c) no son deducibles.

10. A efectos del IS, los fondos de pensiones...

- a) tributan al tipo de gravamen del 1 por 100.
- b) tributan al tipo de gravamen del 0 por 100.
- c) tributan al tipo general de gravamen del 30 por 100.

11. En el IS, están totalmente exentos...

- a) los fondos de pensiones.
- b) las entidades sin ánimo de lucro.
- c) el Estado, las comunidades autónomas y los entes locales.

12. Son sujetos pasivos del IS...

- a) solo las entidades que tienen personalidad jurídica propia.
- b) todas las entidades que tienen personalidad jurídica propia.
- c) Ninguna de las dos anteriores respuestas es cierta.

13. El IS se devenga...

- a) el último día de cada año natural.
- b) el último día del período impositivo.
- c) el día en que se efectúen los pagos fraccionados.

14. A los efectos del IS, tiene carácter indefinida la deducción en la cuota íntegra...

- a) por actividades de exportación.
- b) por bienes de interés cultural.
- c) por creación de ocupación para trabajadores minusválidos.

15. En el IS, los dividendos distribuidos por el sujeto pasivo...

- a) no influyen en la cuantificación del impuesto.
- b) generan el derecho a practicar la deducción en la cuota por doble imposición de dividendos.
- c) son deducibles de los ingresos íntegros por el hecho de ser gastos necesarios.

### Casos prácticos

16. Determinad si las sociedades siguientes son sujetos pasivos del IS y si están obligadas a presentar declaración por este impuesto:

- a) En abril de  $X - 2$  la sociedad Cuatropasos, S. A., dedicada a actividades inmobiliarias, se dio de alta en el censo de entidades de la delegación de la AEAT de Madrid, pero no se inscribió en el Registro Mercantil correspondiente hasta noviembre de  $X$ .
- b) La sociedad Cuatropelos, S. A., dedicada a la fabricación de productos de cosmética y peluquería, que ejerce la actividad desde el año  $X - 20$ , se dio de baja de dicha actividad en febrero de  $X$ .
- c) El Ayuntamiento de Vila-roca percibe, entre sus ingresos corrientes, 150.253,03 euros anuales derivados del arrendamiento de unos terrenos a una sociedad dedicada al almacenamiento de muebles.

17. Valorad la operación siguiente a efectos del IS: la sociedad Ruinosa, S. A., dedicada a la comercialización de piedras preciosas y con sede social en Sevilla, recibe un préstamo de un socio de la entidad, el señor Costa, sin interés pactado para llevar a cabo la expansión del negocio a otras ciudades españolas y extranjeras por un valor de 450.754,08 euros.

18. Indicad si los gastos siguientes poseen la consideración de deducibles en el IS:

- a) La empresa Gallocanta, S. A., que se dedica a la fabricación y venta de animales de peluche, patrocina un equipo que participa en una carrera ciclista con una contribución económica

de 1.803,04 euros. Los componentes de este equipo ciclista llevan el nombre de la empresa en las camisetas.

**b)** La misma empresa, Gallocanta, S. A. entrega cada año a sus empleados, con motivo de las fiestas navideñas, una cesta de Navidad valorada en 90,15 euros.

**c)** En noviembre de *X* la misma empresa distribuye un dividendo a cuenta entre sus veinte accionistas por un importe total de 120.202,42 euros.

**d)** En diciembre del mismo año, Gallocanta, S. A. abona a diez de sus trabajadores 300,51 euros a cada uno en concepto de horas extraordinarias trabajadas para preparar la campaña de Reyes.

**e)** Para poder realizar unas obras de mejora, Gallocanta, S. A. solicita un préstamo bancario por un importe de 18.030,36 euros; en el año *X* abona 1.983,34 euros en concepto de intereses devengados y 901,52 euros por amortización de capital.

**19.** Concretad si las operaciones siguientes son deducibles o no de la cuota del IS y, en caso afirmativo, calculad la cantidad que sería deducible si las operaciones se hubieran realizado en cada uno de los ejercicios comprendidos entre el 2007 y el 2014:

**a)** La empresa Manitas, S. A. se dedica a la restauración de obras de arte, y para no perder la condición de empresa líder en el mercado estatal en dicha actividad, invierte anualmente 120.202,42 euros en la investigación de nuevas técnicas de restauración. Por otra parte, la Unión Europea le ha concedido una subvención de 24.040,48 euros para fomentar las actividades de investigación que desarrolla la empresa.

**b)** La misma empresa ha contratado por un tiempo indefinido a dos trabajadores: el primero, invidente de cuarenta y cinco años, como telefonista desde el día 1 de enero; y el segundo, de cincuenta y cinco años, como recepcionista desde el 1 de julio.

**c)** La empresa Dátil Seco, S. A., domiciliada en Ceuta, opera efectiva y materialmente en esta localidad, dedicándose a la fabricación de mermelada de dátiles para la repostería y adquiriendo las materias primas en Valencia. Esta empresa ha obtenido unos beneficios de 270.455,45 euros.

**20.** La cuota íntegra de la liquidación del IS de la sociedad Vivalaespeculación, S. A., con domicilio fiscal en Gerona, es de 600.000 euros. Esta sociedad ha obtenido dividendos de otra entidad residente en España por un importe íntegro de 100.000 euros. El porcentaje de participación en esta entidad, adquirido 10 meses antes de la distribución de beneficios, es del 6 por 100.

Durante el ejercicio esta sociedad ha realizado las siguientes inversiones:

**a)** Ha invertido 8.000 euros en gasto de propaganda y publicidad de sus productos en una feria de Barcelona con carácter internacional.

**b)** Ha invertido 300.000 euros en la instalación de un sistema de navegación y localización vía satélite que ha incorporado a los vehículos de transporte de la empresa.

**c)** Ha invertido 200.000 euros de ganancia patrimonial, que ha obtenido por la venta de un inmueble realizada en el año anterior, en la adquisición en el año presente de otro inmueble de las mismas características.

**d)** Ha invertido 500.000 euros haciendo aportaciones a planes de pensiones a favor de todos sus trabajadores con retribuciones brutas anuales que no superan los 25.000 euros.

Teniendo en cuenta que esta sociedad ha pagado en concepto de pagos fraccionados un total de 200.000 euros, calculad la cuota a ingresar o a devolver del IS que resultaría si las operaciones descritas se hubieran realizado en cada uno de los ejercicios comprendidos entre el año 2007 y el 2014.

## Solucionario

### Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. b

4. c

5. b

6. a

7. a

8. c

9. a

10. b

11. c

12. c

13. b

14. c

15. a

16. Con relación a la consideración de las sociedades como sujetos pasivos del IS, hay que resolver el caso como sigue:

La sociedad Cuatropasos, S. A. es sujeto pasivo del IS en virtud de lo que dispone el art. 7.a) TRLIS, y tiene que presentar la declaración de dicho impuesto relativa a X, ya que a partir del momento de la inscripción en el Registro Mercantil adquiere personalidad jurídica.

La sociedad Cuatropelos, S. A. es sujeto pasivo del IS de acuerdo con lo que establece el art. 7. a) TRLIS, y tiene que presentar la declaración de dicho impuesto correspondiente a X, dado que una sociedad es sujeto pasivo del IS mientras subsiste su personalidad jurídica, que únicamente se extingue por la inscripción de la disolución en el Registro Mercantil.

Por consiguiente, la sociedad Cuatropelos, S. A. no deja de ser sujeto pasivo del IS por el hecho de darse de baja en la actividad, porque además puede darse de alta en otra actividad u obtener rentas no derivadas de explotaciones económicas.

El Ayuntamiento de Vila-roca es sujeto pasivo del IS, pero está exento del mismo (exención total) de acuerdo con lo que establece el art. 9. a) TRLIS. Por tanto, no estará obligado a presentar declaración del IS por los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de los terrenos (art. 136.2 TRLIS).

17. El préstamo que hace el señor Costa, socio de Ruinosa, S. A., a esta empresa constituye una operación vinculada, de acuerdo con el art. 16 TRLIS. Los intereses de los préstamos, a pesar de que se han pactado, se computarán al efecto del IS por el valor normal de mercado entre partes independientes.

18. Por lo que respecta a la consideración de los gastos como deducibles en el IS, hay que resolver el caso de la manera siguiente:

Los gastos que tiene la empresa Gallocanta, S. A. relativos al patrocinio del equipo ciclista son gastos deducibles para la determinación de la base imponible del IS en concepto de publicidad o propaganda (art. 10 TRLIS).

La entrega de cestas de Navidad a los empleados no tiene la consideración de liberalidad por parte de la empresa Gallocanta, S. A.; por tanto, de acuerdo con el art. 14.e) TRLIS tiene la consideración de deducible para determinar la base imponible del IS.



De acuerdo con la letra *a*) del art. 14 TRLIS, el reparto de dividendos no es deducible como gasto para determinar la base imponible del IS debido a que son cantidades que retribuyen el capital propio y constituyen distribuciones de beneficios.

Asimismo, tampoco son deducibles como gastos para el establecimiento de la base imponible de este impuesto las primas de asistencia a juntas de accionistas ni las distribuciones de reservas a los socios.

Los salarios, los sueldos y las remuneraciones de todo tipo del personal son un gasto deducible para determinar la base imponible del IS, de acuerdo con el art. 10 TRLIS. En consecuencia, las cantidades pagadas a los trabajadores en concepto de horas extraordinarias son deducibles para Gallocanta, S. A.

Los intereses devengados por el uso de capital ajeno, de conformidad con lo que dispone el art. 10 TRLIS, poseen la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del impuesto. Así pues, la empresa Gallocanta, S. A. puede deducir los 1.983,34 euros pagados en concepto de intereses devengados por el préstamo, pero no los 901,52 euros de amortización del capital.

19. En cuanto al carácter deducible o no de la cuota del IS, hay que resolver el caso de este modo:

a) Los ingresos invertidos en investigación y desarrollo (I+D) dan derecho a practicar una deducción de la cuota del 30 por 100 de los gastos que han tenido lugar en el periodo impositivo por este concepto. Ahora bien, en caso de haber recibido alguna subvención por la realización de estas actividades, hay que minorar los gastos efectuados en el 65 por 100 de la subvención (art. 35.1 TRLIS). Con efectos a partir del 1 de enero del año 2012 se suprime esta deducción del art. 35 TRLIS. En tanto llega esta fecha, la deducción sufre un retoque a la baja (apartado 2 de la DA 10.<sup>a</sup> del TRIS) consistente en que el crédito fiscal se va a determinar aplicando a los porcentajes de deducción del TRLIS, con redondeo a la unidad superior, los siguientes coeficientes: 0,92 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007; y 0,85 para los siguientes períodos impositivos.

Por consiguiente, la empresa Manitas, S. A. podrá deducir por este concepto la cantidad siguiente:

Base de la deducción:  $120.202,42 - (24.040,48 * 65 \text{ por } 100) = 104.576,11$  euros.

Deducción de la cuota:  $104.576,11 * 30 \text{ por } 100 = 31.372,83$  euros. Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2007, la deducción aplicable sería:  $104.576,11 * (30 * 0,92) \% = 28.863$  euros. Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2008, 2009, 2010 o 2011, la deducción aplicable sería:  $104.576,11 * (30 * 0,85) \% = 26.666,91$  euros. Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2012, 2013 o 2014, no sería aplicable ninguna deducción.

b) De acuerdo con el art. 41 TRLIS, la sociedad Manitas, S. A. puede deducir 6.000 euros de la cuota íntegra del impuesto por la contratación desde el 1 de enero del trabajador afectado por la minusvalía. En cambio, la ley de este impuesto no prevé ninguna deducción de la cuota por la contratación del otro trabajador que no está afectado por ninguna minusvalía.

c) La empresa Dátil Seco, S. A., con domicilio fiscal en Ceuta, que opera efectiva y materialmente en aquella ciudad, a pesar de adquirir las materias primas en Valencia tiene derecho a una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, ya que obtiene todas las rentas en Ceuta.

20. El supuesto contempla un conjunto de operaciones de la sociedad que genera el derecho a practicar deducciones en la cuota íntegra (600.000 euros).

En primer lugar por haber obtenido dividendos de otra entidad residente en España, será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna que regula el art. 3.º TRIS. En nuestro caso, la deducción será del 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponde a la base imponible derivada de los mencionados dividendos, dado que no se cumple el requisito del art. 30.2 TRIS de mantenimiento del porcentaje de participación en la entidad superior al 5 por 100 durante más de un año y de forma ininterrumpida (según se dice en el supuesto, sólo han transcurrido 10 meses entre la adquisición de las acciones y la distribución de beneficios).

Por tanto, siendo el dividendo obtenido de 100.000 euros, la deducción será la siguiente:

- Cuota íntegra que corresponde a la base imponible derivada de los dividendos:  $100.000 * 30 \text{ por } 100 = 30.000$  euros.
- Deducción sobre la cuota íntegra:  $30.000 * 50 \text{ por } 100 = 15.000$  euros.

En segundo lugar, el supuesto contempla un conjunto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (arts. 35 a 44 TRIS).

a) Gasto de propaganda y publicidad de sus productos en una feria de Barcelona con carácter internacional –art. 37.1.b TRLIS–:  $8.000 \times 25\% = 2.000$  euros.

Esta deducción sufre una reducción anual hasta alcanzar su completa desaparición en el 2011, del modo siguiente (DA 10.ª TRLIS):

- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2007, la deducción aplicable sería:  $2.000 \times 12\% = 240$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2008, la deducción aplicable sería:  $2.000 \times 9\% = 180$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2009, la deducción aplicable sería:  $2.000 \times 6\% = 120$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2010, la deducción aplicable sería:  $2.000 \times 3\% = 60$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en los años 2011, 2012, 2013 o 2014, no sería aplicable ninguna deducción.

b) Instalación de un sistema de navegación y localización vía satélite a los vehículos de transporte de la empresa –art. 38.4 TRLIS–:  $300.000 \times 10\% = 30.000$  euros.

Esta deducción sufre una reducción anual hasta alcanzar su completa desaparición en el 2011, del modo siguiente (DA 10.ª TRLIS):

- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2007, la deducción aplicable sería:  $300.000 \times (10 \times 0,8)\% = 24.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2008, la deducción aplicable sería:  $300.000 \times (10 \times 0,6)\% = 18.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2009, la deducción aplicable sería:  $300.000 \times (10 \times 0,4)\% = 12.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2010, la deducción aplicable sería:  $300.000 \times (10 \times 0,2)\% = 6.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en los años 2011, 2012, 2013 o 2014, no sería aplicable ninguna deducción.

c) Inversión de la ganancia patrimonial que ha obtenido por la venta de un inmueble, realizada el año anterior, en la adquisición en el presente año de otro inmueble de las mismas características –art. 42.1 TRLIS–:  $200.000 \times 12\% = 24.000$  euros.

d) Aportaciones a planes de pensiones a favor de todos sus trabajadores con retribuciones brutas anuales que no superan los 25.000 euros –art. 43 TRLIS–:  $500.000 \times 10\% = 50.000$  euros.

Esta deducción sufre una reducción anual hasta alcanzar su completa desaparición en el 2011, del modo siguiente (DA 10.ª TRLIS):

- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2007, la deducción aplicable sería:  $500.000 \times (10 \times 0,8)\% = 40.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2008, la deducción aplicable sería:  $500.000 \times (10 \times 0,6)\% = 30.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2009, la deducción aplicable sería:  $500.000 \times (10 \times 0,4)\% = 20.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en el año 2010, la deducción aplicable sería:  $500.000 \times (10 \times 0,2)\% = 10.000$  euros.
- Si la inversión se hubiera efectuado en los años 2011, 2012, 2013 o 2014, no sería aplicable ninguna deducción.

La suma de todas estas deducciones es la siguiente:

- Año 2007:  $240 + 24.000 + 24.000 + 40.000 = 88.240$  euros.
- Año 2008:  $180 + 18.000 + 24.000 + 30.000 = 72.180$  euros.
- Año 2009:  $120 + 12.000 + 24.000 + 20.000 = 56.120$  euros.
- Año 2010:  $60 + 6.000 + 24.000 + 10.000 = 40.060$  euros.
- Años 2011 a 2014:  $0 + 0 + 24.000 + 0 = 24.000$  euros.

Finalmente, también son deducibles de la cuota íntegra los pagos fraccionados efectuados por la sociedad –art. 45 TRLIS–: 200.000 euros.

Resultado final: la cuota a ingresar es la siguiente:

- Año 2007: 600.000 (cuota íntegra) – 15.000 (deducción por doble imposición interna) – 88.240 (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) – 200.000 (pagos fraccionados) = 296.760 euros.
- Año 2008: 600.000 (cuota íntegra) – 15.000 (deducción por doble imposición interna) – 72.180 (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) – 200.000 (pagos fraccionados) = 312.820 euros.
- Año 2009: 600.000 (cuota íntegra) – 15.000 (deducción por doble imposición interna) – 56.120 (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) – 200.000 (pagos fraccionados) = 328.880 euros.
- Año 2010: 600.000 (cuota íntegra) – 15.000 (deducción por doble imposición interna) – 40.060 (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) – 200.000 (pagos fraccionados) = 344.940 euros.
- Años 2011 a 2014: 600.000 (cuota íntegra) – 15.000 (deducción por doble imposición interna) – 24.000 (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) – 200.000 (pagos fraccionados) = 361.000 euros.

## Glosario

**actividades de investigación y desarrollo** *f pl* Conjunto formado por el estudio original y planificado encaminado a obtener nuevos conocimientos científicos y tecnológicos, al cual se suma la puesta a punto de la investigación en un plan para introducir productos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados.

**AEAT** *f* sigla **Agencia Tributaria de Administración Tributaria**

**amortización** *f* Gasto que refleja la pérdida de valor de un bien a causa del uso, el paso del tiempo o el progreso técnico (la obsolescencia).

**CE** *f* sigla **Constitución española**

**circulante** *m* Concepto que comprende las existencias, la tesorería, los deudores y los valores mobiliarios que no constituyen inmovilizaciones financieras.

**DA** *f* sigla **Disposición adicional**

**DT** *f* sigla **Disposición transitoria**

**elementos patrimoniales afectos** *m pl* Bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad del contribuyente, o bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, o bien cualquier otro elemento patrimonial que sea necesario para obtener los rendimientos respectivos.

**IBI** *m* sigla **Impuesto sobre bienes inmuebles**

**I+D** *f* sigla **Actividades de investigación y desarrollo**

**inmovilizado** *m* Parte del patrimonio que engloba todos aquellos elementos destinados a servir de manera duradera a la actividad de la empresa.

**inmovilizado financiero** *m* Parte del inmovilizado formada por el conjunto de valores mobiliarios afectos a la actividad de la empresa.

**inmovilizado inmaterial** *m* Parte del inmovilizado de naturaleza intangible –como pueden ser los derechos, que son de esta naturaleza aunque se materialicen en títulos– que sólo se contabiliza si se adquiere por transacción onerosa.

**inmovilizado material** *m* Parte del inmovilizado que se caracteriza por ser tangible (cuadros que excluye los derechos y las relaciones de hecho de contenido económico).

**IRPF** *m* sigla **Impuesto sobre la renta de las personas físicas**

**IS** *m* sigla **Impuesto sobre sociedades**

**LGT** *f* sigla **Ley General Tributaria**

**LIRPF** *f* sigla **Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

**LIS** *f* sigla **Ley del Impuesto sobre Sociedades**

**LSA** *f* sigla **Ley de Sociedades Anónimas**

**LSRL** *f* sigla **Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada**

**operación vinculada** *f* Operación llevada a cabo entre sujetos especialmente relacionados, cuyas contraprestaciones son desproporcionadas respecto a las que se pactarían en situaciones de independencia y que supone una verdadera traslación de beneficios. Estas contraprestaciones también reciben el nombre de **precios de transferencia**.

**PGC** *m* sigla **Plan general contable**

**plusvalía** *f* Aumento de valor de un bien por causas extrínsecas a éste.

**plusvalía efectuada** *f* Plusvalía materializada en virtud de la transmisión del bien.

**plusvalía latente** *f* Plusvalía no materializada mientras el bien permanece en el patrimonio de su propietario.

**provisión** *f* Expresión contable de pérdidas o deudas claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, que reúnen las condiciones de ser probables o seguras y, además, indeterminadas por lo que respecta a la fecha en que tendrán lugar.

**RD** *m* sigla **Real decreto**

**RDLeg** *m* sigla **Real decreto legislativo**

**rendimientos íntegros de actividades económicas** *m pl* Rendimientos que, procediendo del trabajo personal y del capital (conjuntamente o de uno solo de estos factores), supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos (o de uno de los dos), con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

**rendimientos íntegros del capital** *m pl* Conjunto de las utilidades o contraprestaciones, con independencia de su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y que no estén afectos a actividades económicas desarrolladas por éste.

**renta en especie** *f* Uso, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de manera gratuita o por un precio inferior al normal de mercado, aunque no suponga un gasto real para quien la concede.

**RIS** *m* sigla **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**

**TJCE** *m* sigla **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas**

**TRLIS** *m* sigla **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**

## Bibliografía

### 1. Obras generales

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

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

**Autores varios** (1996). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: Ciss.

**Autores varios** (1997). *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova.

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

**Autores varios** (2002). *Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: REAF-CEF.

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

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

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

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

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

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

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

**Montero Domínguez, A.** (2012). "La armonización del Impuesto sobre Sociedades. Sus problemáticos aspectos gestores". *Tribunal Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (núm. 260).

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

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

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

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

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

### 2. Base imponible y resultado contable

**Arrazola Arrien, F.** (2012). "Reducción de ingresos por cesión de la propiedad intelectual e industrial". *Forum Fiscal de Alava* (mes 140).

**Autores varios** (2005). *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad*. Bilbao: CISS.

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

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

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

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

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

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

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

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "Los métodos de valoración de las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades: análisis del método del precio comparable de mercado". *Forum Fiscal de Gupuzkoa* (mes 2).

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "El régimen fiscal de la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: restricciones aplicables". *Gaceta fiscal* (núm. 316).

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

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

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

**Cuesta Domínguez, J.** (2011). "La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto sobre sociedades recogida en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 2).

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

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

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

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

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

**Jerez Barroso, L.** (2011). "Base imponible y neutralidad del Impuesto de Sociedades: alternativas y experiencias". *Hacienda pública española* (núm. 197).

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

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

**Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M.** (2011). "Obligaciones de documentación y régimen sancionador en las operaciones vinculadas (RD 1793/2008, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 314).

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

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

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

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

**Sanz Gadea, E.** (2012). "Restricción y limitación a la deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* (núm. 355).

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

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

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

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

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

### 3. Aspectos internacionales

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

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

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

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

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "La determinación de la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades: análisis de la reciente doctrina administrativa". *Gaceta fiscal* (núm. 309).

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "El tratamiento del Fondo de Comercio financiero en nuestro Impuesto de Sociedades tras los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea". *Tribunal Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (núm. 250-251).

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

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

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

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



**García-Torres Fernández, M. J.** (2012). "Reflexión sobre el futuro impuesto sobre sociedades en Europa: retos de armonización y la BICCS". *Nueva fiscalidad* (núm. 3).

**López Rodríguez, J.** (2011). "Armonización de la base imponible común y consolidada del Impuesto sobre Sociedades (I): objeto, características, ámbito y principios de la propuesta de la Comisión". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* (núm. 345).

**Mora Agudo, L.; Navarro Heras, E.; Prado Román, M.** (2011). "Base imponible común consolidada vs. normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal". *Crónica Tributaria* (núm. 144).

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

**Romero de la Vega, A.** (2011). "Deducciones por doble imposición en el impuesto sobre sociedades". *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (núm. 245).

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

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

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

**Sanz Gadea, E.** (2011). "Propuesta de directiva del Consejo, relativa a una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (sistema CCCTB) el largo camino hacia una propuesta de directiva". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* (núm. 345).

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

**Viana Barral, V.; Villalón Pérez-Artacho, J.** (2011). "Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Luces y sombras de la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades" *Quincena fiscal* (núm. 22).

