

---

# Impost sobre societats. Règim general

---

PID\_00252388

Esteban Quintana Ferrer

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 7 hores

---





**Esteban Quintana Ferrer**

Doctor en Dret. Professor de Dret financer i tributari a la Universitat de Girona.

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	8
<b>1. Regulació de l'impost</b> .....	9
1.1. Caràcters bàsics .....	9
1.2. Fonts normatives .....	9
<b>2. Fet imposable</b> .....	10
2.1. Definició del fet imposable .....	10
2.2. Àmbit espacial .....	12
2.3. Àmbit temporal .....	13
2.4. Rendes exemptes .....	13
<b>3. Subjecte passiu</b> .....	17
<b>4. Base imposable</b> .....	20
4.1. Determinació de la base imposable. El resultat comptable .....	20
4.2. Normes sobre obtenció de rendes .....	24
4.3. Despeses deduïbles .....	26
4.4. Despeses no deduïbles .....	36
4.5. Regles de valoració .....	38
4.6. Limitació en la deduïbilitat de despeses financeres .....	47
4.7. Reducció d'ingressos procedents de determinats actius intangibles .....	48
4.8. Imputació temporal .....	49
4.9. Compensació de bases imposables negatives .....	52
<b>5. Tipus de gravamen i quota íntegra</b> .....	54
<b>6. Deduccions de la quota</b> .....	56
6.1. Deduccions per doble imposició .....	56
6.2. Bonificacions i deduccions incentivadores .....	59
6.3. Deducció dels pagaments a compte .....	62
<b>7. Gestió de l'impost</b> .....	63
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	69
<b>Solucionari</b> .....	73

<b>Glossari</b> .....	77
<b>Bibliografia</b> .....	79

## Introducció

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

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

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

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

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

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

### L'impost sobre societats

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

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

Com el nom indica, l'impost sobre societats (IS) tendeix a gravar la renda obtinguda per persones jurídiques (societats i altres entitats). L'article 4.1 de la LIS vigent manté un concepte sintètic de *renda*, sense distingir, com ho fa la LIRPF, la renda per raó de la font dels diferents rendiments que la componen. La llei de l'IS de 1978, en canvi, sí que distingia i definia tres components de la renda societària: els rendiments empresarials o d'exploració econòmica, els rendiments d'elements patrimonials i els increments i disminucions patrimonials. No obstant això, actualment, aquesta classificació només té efecte amb relació a les retencions.

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

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

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

L'IS regulat per la **Llei 61/1978, de 27 de desembre**, va ser substituït pel que regulava la **Llei 43/1995, de 27 de desembre**, que va entrar en vigor l'1 de gener de 1996. Aquesta segona llei va marcar un gir important en la tributació de les rendes empresarials en pronunciar-se definitivament a favor de l'eficàcia tributària de les normes comptables, sense perjudici, no obstant això, dels ajustos fiscals puntuals i pertinents exigits per la necessitat d'evitar possibles elusions fiscals i greuges comparatius que les normes preveuen de manera expressa. Finalment, després de successives i nombroses modificacions de la Llei 43/1995, es va aprovar primer el Text refós de la llei de l'impost de societats mitjançant el **Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març (TRLIS)**, i posteriorment l'actual **Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost de societats (LIS)**.

Cal tenir en compte, finalment, que la normativa de l'impost preveu, juntament amb el règim general de l'impost que analitzem en aquest mòdul, un conjunt de **règims especials** aplicables a certs tipus d'entitats i d'activitats que, per diferents motius, s'aparten en alguns aspectes del règim general, en els termes que desenvolupem en el mòdul "Impost sobre societats: règims especials".

Els **règims especials de l'IS** es contempnen en els art. **42 a 117** i la **DA 7a LIS** i en els art. **46 a 56 RIS**, així com en determinades lleis sectorials: la Llei 20/1990, de 19 de desembre, de **règim fiscal de cooperatives**, la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de **règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge**, la Llei 19/1994, de 6 de juny, de modificació del **règim econòmic i fiscal de Canàries**, la Llei orgànica 8/2007, de 4 de juliol, dels **partits polítics**, i la Llei 11/2009, de 26 d'octubre, que regula les **societats anònimes cotitzades d'inversió al mercat immobiliari**.

## Objectius

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

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



# 1. Regulació de l'impost

## 1.1. Caràcters bàsics

L'IS és un impost **directe** i **personal**<sup>1</sup>, ja que grava una manifestació directa de la capacitat contributiva com és l'obtenció de renda, i no és repercutible, al mateix temps que aquesta renda només es pot determinar en funció del subjecte que la percep (persona jurídica resident a Espanya). Encara que no es faci referència a això en el text legal, l'IS també és un impost **objectiu**, **periòdic** i **proporcional**.

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

## 1.2. Fonts normatives

La regulació general de l'impost es troba en la **Llei 27/2014, de 27 de novembre**, de l'impost de societats (LIS). El desenvolupament reglamentari LIS és dut a terme pel **RD 634/2015, de 10 de juliol**, pel qual s'aprova el reglament de l'impost de societats (RIS).

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

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

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

## 2. Fet imposable

### 2.1. Definició del fet imposable

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

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

Aquesta definició genèrica del fet imposable de l'impost es matisa incorporant en l'art. 5 LIS la definició de dos conceptes, l'exercici d'una activitat econòmica i el concepte d'entitat patrimonial, a fi de delimitar-lo positivament i negativament. En primer lloc, perquè s'entengui produït el fet imposable cal que el contribuïent realitzi una **activitat econòmica** en termes similars als utilitzats en l'IRPF això és, una ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un dels dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis en el mercat. En termes similars als utilitzats en l'IRPF, quan l'activitat consisteix en l'arrendament d'immobles cal una persona contractada amb contracte laboral i jornada completa, encara que s'ha omès l'altre requisit tradicional, això és, l'existència d'un local recer per a l'activitat; i per al supòsit d'entitats que formen part d'un grup de societats el concepte d'activitat econòmica ha de determinar-se tenint en compte totes les que en formin part. En segon lloc, el mateix precepte al·ludit introdueix el concepte d'entitat **patrimonial**, l'activitat principal de la qual consisteix en la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari. En concret, s'entén per entitat patrimonial que no realitza, per tant, una activitat econòmica, aquella en la qual més de la meitat del seu actiu està constituït per valors o no està afecte a una activitat econòmica. Per a calcular matemàticament aquesta "meitat" d'actius "no afectes" s'ha establert el criteri de mesurar-los en els balanços trimestrals de cada exercici per a extreure'n el valor mitjà. S'esmenten, finalment, en el mateix precepte els supòsits en els quals determinats valors no es computen a l'efecte de considerar una entitat patrimonial. En síntesi, aquestes societats patrimonials **estan subjectes a l'IS, però amb importants restriccions**, que hi impedeixen l'aplicació de diferents elements avantatjosos del règim de l'impost: els règims especials de l'IS disposats per a les entitats de reduïda dimensió i les entitats de tinença de valors (art. 101 i 107 LIS), l'exempció per a evitar la doble imposició per transmissió de valors (art. 21 LIS), la compensació de bases imposables negatives en determinats supòsits (art. 26 LIS), i el tipus de gravamen reduït del 15 per 100 previst per a entitats de nova creació (art. 29 LIS).

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

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

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

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

<sup>(4)</sup>Articles 43 a 47 LIS i 46 RIS. En el mòdul 3 s'examina aquest règim especial de l'IS.

3) El **règim de transparència fiscal internacional**<sup>5</sup>, segons el qual s'entén per *obtenció de renda* el compliment de determinades circumstàncies, que determina la inclusió de les rendes positives obtingudes per una entitat no resident a la base imposable corresponent al subjecte passiu resident.

<sup>(5)</sup>Article 100 LIS. En el mòdul 3 s'examina aquest règim especial de l'IS.

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

<sup>(6)</sup>Article 123 LIS.

5) Hi ha altres supòsits en els quals s'entén que fiscalment hi ha obtenció de renda:

- **Presumpció de retenció** per a calcular la quantia íntegra que s'ha de declarar (article 19.3 LIS).
- Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de **béns i drets no comptabilitzats o no declarats** (article 121 LIS).
- **Traslats de residència** del subjecte passiu a l'estranger, en alguns supòsits (article 19.1 LIS).

#### Vegeu també

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

S'integra en la base imposable la diferència entre el valor de mercat i el valor fiscal dels elements patrimonials que són propietat d'una entitat resident en territori espanyol que trasllada la seva residència fora del territori, excepte quan aquests elements patrimonials queden afectats a un establiment permanent situat en territori espanyol de l'esmentada entitat. En cas d'afectació a un establiment permanent és aplicable a aquests elements patrimonials el règim de valoració fiscal dels béns adquirits previst en l'art. 78 LIS.

- Aplicació del **valor normal de mercat** a transmissions lucratives i societàries i a les denominades *operacions vinculades* (articles 17 i 18 LIS).

## 2.2. Àmbit espacial

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

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

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

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

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

Es consideren *residents en territori espanyol* les entitats que s'hagin constituït d'acord amb les lleis espanyoles, i/o que tinguin el domicili social en territori espanyol, i/o que tinguin la seu d'adreça efectiva en aquest territori, i s'afegeix una presumpció a favor de l'Administració tributària de residència a Espanya que afecta les entitats situades en un país o territori de nul·la tributació o en un paradís fiscal.

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

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

A efectes del domicili fiscal, és important tenir en compte l'article art. 118 LIS (índex d'entitats).

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

### 2.3. Àmbit temporal

La definició del *fet imposable* (obtenció de renda pel subjecte passiu) parla clarament d'un impost periòdic. El **període impositiu**<sup>9</sup> de l'IS coincideix amb l'**exercici econòmic** de l'entitat, que en la major part dels casos s'identifica amb l'any natural, i la **meritació** de l'impost té lloc l'últim dia del període impositiu (normalment, el 31 de desembre, quan se sol tancar la comptabilitat). En qualsevol cas, el període impositiu no pot excedir mai els dotze mesos.

<sup>9</sup>Articles 27 i 28 LIS.

També el segon apartat de l'article 27 LIS recull supòsits, que podríem anomenar *atípics*, de finalització **del període impositiu**:

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

Estretament relacionades amb les qüestions referents a l'àmbit temporal de l'IS, hi ha les normes sobre imputació temporal d'ingressos i despeses (article 11 LIS), ja que depèn d'aquestes normes que ingressos i despeses s'entenguin realitzats en un període impositiu o en un altre.

#### Vegeu també

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

### 2.4. Rendes exemptes

Amb l'objectiu de fomentar l'adquisició de participacions societàries i la inversió a l'estranger, els art. 21 i 22 LIS preveuen **dues exempcions per a evitar la doble imposició**: una exempció general per a la renda derivada de participacions significatives, aplicable tant en l'àmbit intern com internacional, i una exempció aplicable a determinades rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent.

En primer lloc, estan exempts els **dividends o participacions en beneficis d'entitats**, quan es compleixin els següents requisits:

a) Que el percentatge de participació, directa o indirecta, al capital o en els fons propis de l'entitat sigui, pel cap baix, del **5 per cent** o bé que el valor d'adquisició de la participació sigui superior a **20 milions d'euros**.

La participació corresponent s'haurà de posseir de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi o, en defecte d'això, s'haurà de mantenir posteriorment durant el temps necessari per a completar aquest termini.

En el cas que l'entitat participada obtingui dividendes, participacions en beneficis o rendes derivades de la transmissió de valors representatius del capital o dels fons propis d'entitats en més del 70 per cent dels seus ingressos, l'aplicació d'aquesta exempció respecte d'aquestes rendes requerirà que el contribuïent tingui una participació indirecta en aquestes entitats que compleixi els requisits assenyalats, tret que el contribuïent acreditat que s'han integrat en la base imposable de l'entitat participada sense tenir dret a l'aplicació d'un règim d'exempció o de deducció per doble imposició.

b) Addicionalment, en el cas de participacions en el capital o en els fons propis d'entitats no residents en territori espanyol, cal que l'entitat participada hagi estat subjecta i no exempta per un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS espanyol a un tipus nominal almenys del **10 per cent** en l'exercici en què s'hagin obtingut els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa, entenent-se complert aquest requisit en el supòsit de països amb els quals s'hagi subscrit un conveni per a evitar la doble imposició internacional que contingui clàusula d'intercanvi d'informació, i incomplert quan l'entitat participada sigui resident en un país o territori qualificat com a paradís fiscal, excepte si resideix en un estat membre de la Unió Europea i el contribuïent acredita que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i que porta a terme activitats econòmiques.

En el cas que l'entitat participada no resident obtingui dividendes, participacions en beneficis o rendes derivades de la transmissió de valors representatius del capital o dels fons propis d'entitats, l'aplicació d'aquesta exempció requerirà que el present requisit es compleixi, almenys, en l'entitat indirectament participada.

Així mateix, s'estableix una regla per a determinar l'aplicació del règim d'exempció quan es participi en una entitat que, al seu torn, posseeixi participacions en unes altres, d'acord amb una regla proporcional.

Finalment, no s'aplica l'exempció respecte de l'import d'aquells dividendes o participacions en beneficis la distribució dels quals generi una despesa fiscalment deduïble en l'entitat pagadora.

Addicionalment, l'art. 21.2 LIS modifica el tractament de la doble imposició en les operacions de préstec de valors i s'homogeneïtza amb un altre tipus de contractes amb idèntics efectes econòmics, com podrien ser determinades operacions de venda amb pacte de recompra d'accions o *equity swap*, quan el denominador comú en totes elles és que el perceptor jurídic dels dividendes o participacions en beneficis té l'obligació de restituir-los al seu titular econòmic. En aquest cas, es regula expressament que l'exempció s'aplicarà, en cas de ser procedent, pel titular econòmic dels dividendes quan no és coincident amb el titular jurídic.

D'altra banda, s'estableix en l'art. 21.3 LIS l'exempció de les rendes positives obtingudes en la transmissió de la participació en una entitat, quan es compleixin els requisits ja esmentats de l'art. 21.1 LIS. En aquest supòsit, també es fixen regles de determinació de l'exempció de manera proporcional:

- a) En el cas que els requisits exigits s'hagin complert en alguns períodes impositius, però no en tots.
- b) Quan es participi indirectament en diverses entitats respecte de les quals només algunes d'elles compleixin els requisits exigits.

El règim es completa amb determinats supòsits en els quals no s'aplica l'exempció derivada de la transmissió de valors (art. 21.5 LIS):

- a) En el cas de transmissió de participacions en una entitat patrimonial.
- b) En el cas de transmissió de participacions en una agrupació d'interès econòmic espanyola o europea.
- c) En el cas de transmissió de participacions en una entitat en la qual, almenys, el 15 per cent de les seves rendes siguin objecte de transparència fiscal internacional.

Finalment, l'art. 21.6 LIS prohibeix la integració en la base imposable de la renda negativa derivada de la transmissió de valors en els supòsits en què es compleixin els requisits per a l'exempció de l'art. 21.3 LIS, i també, en cas de participació en el capital o en els fons propis d'entitats no residents en territori espanyol, en els altres supòsits en què no es compleixi el requisit que l'entitat participada no hagi tributat almenys al 10 per cent. L'art. 21.7 LIS recull les especialitats a què s'han de sotmetre les rendes negatives derivades de la transmissió de la participació en entitats que sí són objecte d'integració a la base imposable, i redueix aquesta base si no s'han produït les circumstàncies previstes en l'art. 21.6 LIS. L'art. 21.8 LIS prescriu igualment la integració d'aquest tipus de rendes negatives en cas d'extinció de l'entitat participada, sempre que aquesta extinció no es produeixi com a conseqüència d'una operació de reestructuració empresarial.

Pel que fa a la segona exempció de l'article 22 LIS, resulta aplicable a les **rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent** sempre que aquest establiment permanent hagi estat subjecte i no exempt per un impost de naturalesa idèntica o anàloga a aquest impost amb un tipus nominal almenys d'un 10 per cent. Aquest requisit s'entendrà complert quan l'establiment estigui situat en un país que tingui subscript amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, i incomplert quan es trobi situat en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal, excepte que es tracti d'un estat membre de la Unió Europea i el contribuent acreditat que la seva constitució i operativa res-

pon a motius econòmics vàlids i que realitza activitats econòmiques. No obstant això, no s'integren en la base imposable les rendes negatives obtingudes a l'estranger a través d'un establiment permanent, ni tan sols les derivades de la transmissió d'aquest establiment, de manera que solament són deduïbles les rendes negatives generades en cas de cessament de l'activitat. En aquest últim cas, l'import de les rendes negatives derivades del cessament de l'activitat es minora en l'import de les rendes positives netes obtingudes amb anterioritat que hagin tingut dret a l'exempció prevista en aquest article o a la deducció per doble imposició prevista en l'article 31 LIS, procedents de la transmissió. Finalment, s'introdueix el concepte d'establiment permanent a l'efecte de l'impost, així com també les circumstàncies que han de concórrer perquè es consideri que un contribuent opera mitjançant establiments permanents diferents en un determinat país.

A les dues exempcions esmentades dels art. 21 i 22 LIS, cal afegir l'exempció de **ajudes determinades**<sup>10</sup> de la política comunitària, ajudes públiques que tenen per objecte reparar la destrucció en circumstàncies determinades d'elements patrimonials afectes a l'exercici d'activitats econòmiques, les ajudes a l'abandonament de l'activitat de transport i determinades indemnitzacions públiques.

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

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

a) Rendes posades de manifest en ocasió de la dació en pagament de béns integrants del patrimoni històric espanyol, amb els requisits de l'article 19.5 LIS.

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

c) Rendes derivades de donacions fetes a favor d'entitats de mecenatge, segons el que disposa l'article 16 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

La resta de les exempcions tenen en l'IS un caràcter **subjectiu** marcat i, per aquest motiu, s'estudiaran juntament amb el subjecte passiu, com també ho fa l'article 9 LIS.



### 3. Subjecte passiu

Són subjectes passius de l'IS<sup>11</sup> les **entitats amb personalitat jurídica** (exceptuant les societats civils que no tinguin objecte mercantil, que estan sotmeses al règim d'atribució de rendes de l'article 6 LIS) i una sèrie d'entitats sense personalitat jurídica caracteritzades perquè tenen **patrimonis unificats** per la seva dedicació a una finalitat.

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

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

- Les societats agràries de transformació.
- Els fons d'inversió.
- Les unions temporals d'empreses.
- Els fons de capital-risc i els fons d'inversió col·lectiva de tipus tancat.
- Els fons de pensions.
- Els fons de regulació del mercat hipotecari.
- Els fons de titulització.
- Els fons de garantia d'inversions.
- Les comunitats titulars de muntanyes veïnals en mà comuna.
- Els fons d'actius bancaris als quals fa referència la disposició addicional 10a de la Llei 9/2012, de 14 de novembre.

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

<sup>(12)</sup>Títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, i articles 109 a 111 LIS.

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

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

7) Les agències estatals a què es refereixen les disposicions addicionals primera, segona i tercera de la Llei 28/2006, de 18 de juliol, de les agències estatals per a la millora dels serveis públics, així com aquells organismes públics que estiguin totalment exempts d'aquest impost i es transformin en agències estatals.

8) El Consell Internacional de Supervisió Pública en estàndards d'auditoria, ètica professional i matèries relacionades.

En segon lloc, estan **parcialment exemptes** de l'impost, en els termes previstos en el títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, que regula el règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, les entitats i les institucions sense ànim de lucre a les quals sigui aplicable aquest títol:

1) Les fundacions.

2) Les associacions declarades d'utilitat pública.

3) Les organitzacions no governamentals de desenvolupament a les quals es refereix la Llei 23/1998, de 7 de juliol, de cooperació internacional per al desenvolupament, sempre que tinguin alguna de les formes jurídiques a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

4) Les delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions.

5) Les federacions esportives espanyoles, les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic que hi estiguin integrades, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol.

6) Les federacions i les associacions de les entitats sense finalitats lucratives a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

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

1) Que persegueixin finalitats d'interès general.

2) Que destinin a la realització d'aquestes finalitats almenys el 70% de les rendes i dels ingressos següents:

a) Les rendes de les explotacions econòmiques que desenvolupin.

b) Les rendes derivades de la transmissió de béns o drets de la seva titularitat.

c) Els ingressos que obtinguin per qualsevol altre concepte, deduïdes les despeses fetes per obtenir aquests ingressos.

3) Que l'activitat duta a terme no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat estatutària.

4) Que els fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els cònjuges o parents fins al quart grau inclusivament de qualsevol d'ells no siguin els destinataris principals de les activitats que duguin a terme les entitats, ni es beneficiïn de condicions especials per a utilitzar-ne els serveis.

5) Que els càrrecs de patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern siguin gratuïts, sense perjudici del dret a ser reemborsats de les despeses degudament justificades que l'acompliment de la seva funció els ocasioni, sense que les quantitats percebudes per aquest concepte puguin excedir els límits previstos en la normativa de l'impost sobre la renda de les persones físiques perquè es consideren dietes exceptuades de gravamen.

6) Que, en cas de dissolució, el seu patrimoni es destini íntegrament a alguna de les entitats considerades com a entitats beneficiàries del mecenatge o a entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general, i aquesta circumstància estigui expressament prevista en el negoci fundacional o en els estatuts de l'entitat dissolta.

7) Que estiguin inscrites en el registre corresponent.

8) Que compleixin les obligacions comptables previstes en les normes per les quals es regeixen o, si no n'hi ha, en el Codi de comerç i les disposicions complementàries.

9) Que compleixin les obligacions de rendició de comptes que estableixi la seva legislació específica.

10) Que elaborin anualment una memòria econòmica en la qual s'especifiquin els ingressos i les despeses de l'exercici, de manera que es puguin identificar per categories i per projectes, i també el percentatge de participació que mantinguin en entitats mercantils.

I finalment també gaudeixen d'exempció **parcial** de l'impost en els termes previstos en el capítol XV del títol VII d'aquesta llei (articles 109 a 111 LIS):

1) Les entitats i les institucions sense ànim de lucre no incloses en el títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

2) Les unions, les federacions i les confederacions de cooperatives.

3) Els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials i els sindicats de treballadors.

4) Els fons de promoció d'ocupació constituïts a l'empara de l'article 22 de la Llei 27/1984, de 26 de juliol, sobre reconversió i reindustrialització.

5) Les mútues col·laboradores de la Seguretat Social, regulades en el Text refós de la llei general de la Seguretat Social, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/1994, de 20 de juny.

6) Les entitats de dret públic Ports de l'Estat i les respectives de les comunitats autònomes, així com les autoritats portuàries.

Finalment, estan parcialment exempts de l'impost els partits polítics, en els termes establerts en la Llei orgànica 8/2007, de 4 de juliol, sobre finançament dels partits polítics.

## 4. Base imposable

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

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

#### Nota

La base imposable es regula en els articles 10 a 26 LIS.

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

#### Les normes mercantils

Les normes mercantils de naturalesa comptable les recullen fonamentalment el Codi de comerç, en la Llei de societats de Capital (LSC) i en el Pla general comptable (PGC).

1) Pel **balanç**: inclou, separats com cal, els béns i drets que constitueixen l'actiu de l'empresa, i les obligacions que formen el passiu, amb especificació dels fons propis.

2) Pel **compte de pèrdues i guanys**: recull, també de manera separada, els ingressos i les despeses de l'exercici. La diferència entre ingressos i despeses constitueix el resultat. Distingeix entre resultats ordinaris –els propis de l'explotació– i extraordinaris –d'altres fonts.

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

#### Haver

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

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

#### Deure

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

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

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

Aquesta situació canvia radicalment amb la LIS des de 1995, perquè la base imposable es calcula des de llavors a partir del resultat comptable, corregit en la mesura en què ho exigeix la pròpia LIS<sup>13</sup>. D'aquesta manera, s'ha complert la ja antiga aspiració de portar **una sola comptabilitat** vàlida tant a efectes mercantils com fiscals.

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

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

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

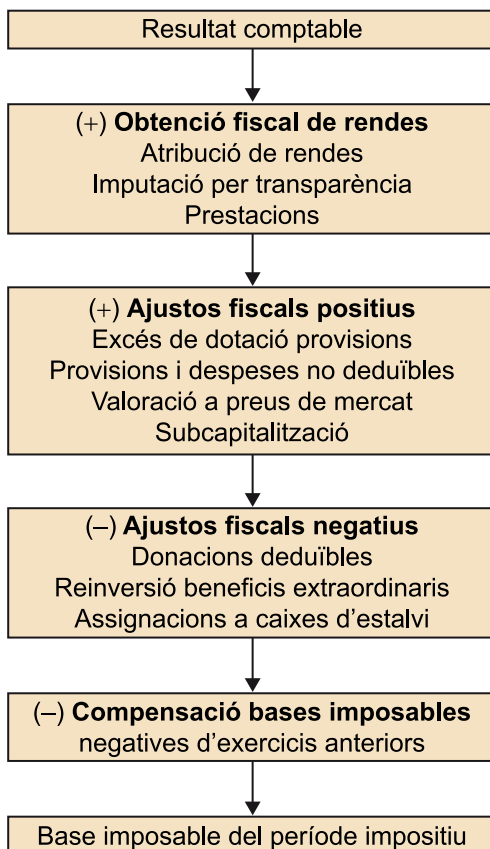
L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dona lloc als anomenats **ajustos positius i negatius**, segons si implica augmentar o minorar el resultat comptable per a trobar la base imposable. El fonament d'aquestes correccions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

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

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

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

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



En fi, en tot aquest mecanisme de quantificació de la base imposable, el problema rau en el fet que la majoria de les normes comptables (amb l'excepció de la succinta regulació que fan sobre aquest tema el Codi de comerç i la LSC) tenen el rang reglamentari que correspon al PGC, mentre que la base imposable

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

sable és un dels elements essencials del tribut i respon al principi de legalitat en matèria tributària<sup>14</sup>. Amb això, el legislador ha dut a terme una autèntica **deslegalització de la base imposable**.

Tot això es complica, a més, amb la disposició final 3a. de l'RD 1514/2007, de 16 de novembre, que aprova el Pla general de comptabilitat, que insta l'**Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC)**, a aprovar, mitjançant resolució, normes de compliment obligat que desenvolupin el pla i les seves adaptacions sectorials, amb relació a les normes de valoració i les normes d'elaboració dels comptes anuals.

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

La major part de la doctrina tendeix a considerar que es tracta d'actes interns de l'Administració, però amb una certa eficàcia *ad extra*; mentre que el TS, en una sentència de 27 d'octubre de 1997, sembla que li reconeix, encara que amb cautela, una certa potestat normativa o reglamentària. D'aquesta manera, el TS reconeix que les resolucions de l'ICAC s'integren en el règim de comptabilitat obligatòria per a les empreses, però amb una competència que té com a funció exercir una actuació homologadora de principis acceptats generalment per la pràctica comptable, de manera que es pot parlar d'usos sobre comptabilització.

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

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

A més, la LIS<sup>17</sup> atorga a l'Administració unes **facultats** sorprenents a l'hora de **determinar per si mateixa la base imposable** aplicant les normes comptables, amb uns límits que són, com a mínim, discutibles. Del que es tracta, no obstant això, és de concedir a l'Administració la facultat de comprovar si el subjecte passiu ha actuat dins de la norma mercantil comptable, sense

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

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

<sup>(17)</sup>Article 131 LIS.

sobrepasar els marges d'interpretació que sovint concedeix al comptable, i l'Administració només hi pot intervenir i corregir la base imposable si s'han superat aquests límits.

#### 4.2. Normes sobre obtenció de rendes

Com hem dit anteriorment, la normativa de l'IS estableix alguns supòsits d'obtenció de renda en els règims d'**atribució i imputació de rendes**, el contingut dels quals és substancialment idèntic als que conté l'IRPF. En cas de no ser comptabilitzades, aquestes rendes fiscals generaran en els perceptors ajustos fiscals positius per a calcular la base imposable de l'IS, sempre que aquests perceptors siguin persones jurídiques subjectes a aquest impost.

#### Vegeu també

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

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

També en altres preceptes s'estableixen presumpcions d'obtenció de renda que poden generar ajustos fiscals extracomptables positius en els subjectes passius de l'IS afectats. Les presumpcions principals són les que veiem a continuació:

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

<sup>(18)</sup>Article 123 LIS.

2) **Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra meritada**<sup>19</sup>. Les quantitats sotmeses a retenció s'integren en la base imposable per l'import íntegre meritat. La presumpció de retenció permet al subjecte passiu deduir de la seva quota la quantitat que se li ha hagut de retenir, al marge del fet que la retenció s'hagi practicat o no, o que s'hagi fet per l'import correcte, sempre que la causa d'aquestes circumstàncies sigui imputable exclusivament al retenidor.

<sup>(19)</sup>Article 19.3 LIS.

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

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



**3) Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats i d'existència de rendes per comptabilització de deutes inexistents<sup>20</sup>.** Es presumeix que han estat adquirits amb càrrec a renda no declarada els elements patrimonials la titularitat dels quals correspon al contribuent i no es troben registrats en els seus llibres de comptabilitat o presenten un valor d'adquisició ocultat parcialment. Es presumeix d'altra banda que els elements patrimonials no registrats en comptabilitat són propietat del contribuent quan aquest n'ostenta la possessió i que l'import de la renda no declarada és el valor d'adquisició dels béns o drets no registrats en llibres de comptabilitat, minorat en l'import dels deutes efectius contrets per finançar aquesta adquisició, així mateix no comptabilitzats. En cap cas, finalment, l'import net no pot resultar negatiu.

<sup>(20)</sup>Article 121 LIS.

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

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

Finalment, s'inclou com a supòsit de guanys de patrimoni no justificats, la tinença, declaració o adquisició de béns o drets respecte dels quals no s'ha complert el termini de l'obligació d'informació establerta en la DA 18a. de la Llei general tributària. Aquesta DA 18a. estableix l'obligació d'informar l'Administració tributària sobre determinats béns i drets situats a l'estranger, en concret sobre comptes situats a l'estranger oberts en entitats que es dediquin al tràfic bancari o creditici dels quals sigui titular o beneficiari o en els quals es figuri com a autoritzat o d'alguna altra manera es tingui poder de disposició; títols, actius, valors o drets representatius del capital social, fons propis o patrimoni de tot tipus d'entitats dels quals sigui titular i que es trobin dipositats o situats a l'estranger; títols representatius de la cessió a tercers de capitals propis dels quals sigui titular i que es trobin dipositats o situats a l'estranger; assegurances de vida o invalidesa dels quals sigui prenedor i rendes vitalícies o temporals dels quals el contribuent sigui beneficiari com a conseqüència del lliurament d'un capital en diners, béns mobles o immobles, contractats amb entitats establertes a l'estranger; i béns immobles i drets sobre béns immobles de la seva titularitat situats a l'estranger. No obstant això, no es produeix aquest supòsit de presumpció d'obtenció de renda quan el subjecte passiu acrediti que els béns i drets la titularitat dels quals li correspon han estat adquirits amb càrrec a rendes declarades o bé amb càrrec a rendes obtingudes en períodes impositius respecte dels quals no té la condició de subjecte passiu d'aquest impost. Finalment, s'ha d'entendre que aquests guanys patrimonials no justificats han estat adquirits amb càrrec a renda no declarada i s'han d'imputar al període impositiu més antic d'entre els no prescrits susceptibles de regularització.

### 4.3. Despeses deduïbles

La LIS ja no conté un concepte general de la *despesa deduïble*, de manera que, en principi, cal considerarla com **qualsevol despesa efectiva que estigui justificada i comptabilitzada correctament**. A partir d'aquesta declaració, hem de tenir en compte que la LIS regula, de manera notablement asistemàtica, en quina mesura són acceptables fiscalment determinades despeses (amortitzacions i provisions) i també alguns supòsits que no es comptabilitzen com a despesa i que, no obstant això, redueixen la renda gravable. En tots aquests supòsits, les diferències entre comptabilitat i fiscalitat provocaran ajustos fiscals extracomptables en la liquidació de l'IS dels subjectes passius.

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

<sup>(21)</sup>Articles 12 LIS i 3 a 7 RIS.

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

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

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

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

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

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

#### La normativa comptable mercantil

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

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

- El sistema basat en les **taules o en els coeficients d'amortització**<sup>(22)</sup>. Aquestes taules recullen diversos tipus d'elements i fixen uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot escollir i que pot aplicar sobre el valor amortitzable, amb un límit temporal mesurat en anys, cosa que dona lloc a la quota d'amortització de l'exercici. Si el bé sotmès a amortització fos un autocamió, per posar un cas, en la lletra a) de l'art. 12.1 LIS figura per a aquest element material un percentatge màxim d'amortització del 20% i un període màxim d'amortització de 10 anys. Això significa que si el subjecte pot aplicar el percentatge màxim del 20% durant 5 anys, fins a amortitzar completament el bé ( $20\% \times 5 \text{ anys} = 100\%$ ); per contra, si la intenció del subjecte és esgotar el període màxim d'amortització fiscal, això és, 10 anys, haurà d'aplicar el percentatge del 10% (aquest percentatge es converteix *de facto* en el percentatge mínim).

(22) Article 12.1.a) LIS.

#### Exemple

Una societat anònima té en l'immobilitzat una màquina per a teixits de lli i mesclades, adquirida per 100.000 euros, que s'amortitza comptablement segons el mètode d'amortització lineal al 15%. Les taules d'amortització fiscal estableixen, per a aquest tipus de maquinària, un coeficient màxim del 12% i un període màxim de 18 anys (percentatge previst per a la maquinària en la lletra a) de l'art. 12.1 LIS).

Haurem de comparar l'amortització comptable amb el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal establerts en les taules oficials previstes en l'article 12.1 LIS. De manera que les amortitzacions comptables que superin els límits establerts en la normativa fiscal representen un ajust fiscal extracomptable positiu per l'excés.

Valor de la màquina: 100.000 euros.

Amortització comptable: 15% de 100.000 euros = 15.000 euros.

Amortització fiscal màxima segons taules de la LIS: 12% de 100.000 euros = 12.000 euros.

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

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

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

### Exemple

L'edifici on desenvolupa la seva activitat la mateixa societat anònima de l'exemple anterior té un valor de 900.000 euros, dels quals el 20% correspon al sòl. Durant l'any  $x + 2$ , l'empresa ha dotat una amortització comptable de 20.000 euros. Les taules d'amortització fiscal estableixen, per a aquest tipus de maquinària, un coeficient màxim del 3% i un període màxim de 68 anys (edificis industrials de l'art. 12. 1a) LIS).

L'edifici s'amortitza igualment pel sistema basat en les taules oficials. Segons aquest sistema, l'amortització màxima deduïble és el resultat d'aplicar el coeficient màxim de les taules al valor d'adquisició de l'edifici, una vegada descomptat el valor del sòl que, en no experimentar depreciació, no és susceptible d'amortització (article 3.2 RIS).

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

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

En aquest cas, aplicant aquest percentatge màxim, l'edifici s'amortitza en 33 anys i 4 mesos (per tal d'esgotar el termini màxim d'amortització de 68 anys hi hauria d'aplicar el percentatge de l'1,47%). Per aquest motiu no es practicarà cap ajust negatiu, ja que l'enunciat indica un coeficient màxim del 3% i mínim de l'1,47%, de manera que tot el que es compregui entre aquestes xifres ha de ser acceptat fiscalment.

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

<sup>(23)</sup>Articles 12.1.b) i c) LIS i arts. 5 i 6 RIS.

### Exemple

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

L'amortització comptable per a l'encuny, que ascendeix a 2.400 euros, es fa pel sistema d'amortització decreixent mitjançant percentatge constant. El coeficient màxim establert en les taules de la LIS és del 25 per cent i el període màxim de 8 anys (estris i eines). L'empresa ha decidit amortitzar en un termini de 5 anys.

L'amortització comptable per a la furgoneta també es porta a cap mitjançant el sistema d'amortització decreixent, però en aquest cas per mitjà del mètode de suma de dígit, i ha ascendit a 8.000 euros. El coeficient màxim establert en les taules de la LIS és el 16 per cent i el període màxim és de 14 anys (elements de transport extern). El període escollit per l'empresa per a l'amortització és de 9 anys.

Finalment, l'empresa ha decidit no dotar comptablement amortització per l'ambulància (elements de transport extern) fins a l'exercici següent.

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

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

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

3) Aquest coeficient s'ha de multiplicar pel coeficient de ponderació que correspongui dels previstos en l'article 12.1.b) LIS. En el nostre cas, com que l'encuny té un període d'amortització igual a 5, correspon un coeficient de ponderació de 2. Per tant:  $20\% \times 2 = 40\%$ .

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

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

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

1) Període escollit: 9 anys.

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

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

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

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

Amortització de l'ambulància: en no estar comptabilitzada, no és deduïble fiscalment en cap cas (articles 10 i 12 LIS). Com que no consta ni com a deducció comptable ni com a deducció fiscal, també hi ha una altra vegada coincidència, per la qual cosa novament no escau cap ajust fiscal.

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

<sup>(24)</sup>Articles 12.1.a) i art. 7 RIS.

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

- Societats anònimes i limitades laborals (article 12.3.a) LIS).
- Actius miners (article 90 LIS).

- Els elements de l'immobilitzat material i immaterial, exclosos els edificis, destinats a activitats d'R+D (article 12.3.b) LIS).
- Les despeses d'R+D activades com a immobilitzat material (article 12.3.c) LIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i immaterial d'explotacions associatives prioritàries (article 12.3.d) LIS).
- Els elements de l'immobilitzat material nous, el valor unitari dels quals no excedeixi de 300 euros, fins al límit de 25.000 euros referit al període impositiu. Si el període impositiu tingués una durada inferior a un any, el límit assenyalat serà el resultat de multiplicar 25.000 euros per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any.
- Les empreses de dimensió reduïda pel que fa a elements nous de l'immobilitzat material si es produeix un increment de la plantilla mitjana de l'empresa (article 102 LIS).

### Exemple

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

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

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

L'any  $x + 2$ , en canvi, la màquina ja està totalment amortitzada fiscalment i, per tant, hem d'incrementar el resultat comptable amb el valor de l'amortització comptablement imputada en aquest exercici. L'any  $x + 2$  la despesa deduïble comptablement ha estat de 20.000 euros, però la despesa deduïble fiscalment és 0 euros. Al contrari que l'any  $x + 1$ , ara hi ha més despesa comptable que fiscal, i s'ha de fer un ajust fiscal positiu per la diferència:  $20.000 - 0 = 20.000$  euros.

Podem comprovar, en definitiva, que durant 8 anys (entre  $x + 2$  i  $x + 9$ ) la societat es deduirà comptablement 20.000 euros per any, la qual cosa provocarà vuit períodes amb ajustos fiscals positius de 20.000 euros. D'aquesta manera, al final dels 10 exercicis, en total es produiran ajustos fiscals positius per un valor de 160.000 euros, que és el resultat de la diferència entre la quantitat que es va deduir fiscalment els dos primers exercicis (100.000 euros en  $x$  i 100.000 euros en  $x + 1$ ) i la quantitat que va correspondre deduir comptablement en aquest mateix període (20.000 euros l'any  $x$  i 20.000 euros l'any  $x + 1$ ).

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

Les regles especials d'amortització afecten:

- Els edificis destinats a activitats d'R+D.
- L'immobilitzat material nou i l'immobilitzat immaterial de les empreses de dimensió reduïda (article 103 LIS).

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

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

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

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

<sup>(25)</sup>Article 12 LIS.

b) El **règim especial**<sup>26</sup>, que requereix el compliment de requisits estrictes, preveu que l'entitat cessionària pugui deduir, a més dels interessos, la part corresponent al cost de recuperació del bé, amb un límit que implica amortitzar els béns a un ritme el doble que el general.

<sup>(26)</sup>Article 106 LIS.

### Exemple

Una societat ha adquirit en règim de lísing un equip informàtic. El cost de l'equip és de 50.000 euros i la durada del contracte és de 2 anys. Cada any es retornen 25.000 euros, als quals s'han de sumar 2.000 euros en concepte d'interessos. Aquesta operació compleix els requisits de l'article 106 LIS; el coeficient d'amortització comptable de l'equip és del 25%.

Per a calcular si és necessari efectuar algun ajust fiscal extracomptable, és aplicable el que estableixen els apartats 5 i 6 de l'article 106 LIS.

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

L'apartat 6, per la seva banda, estipula que també té la consideració de despesa fiscalment deduïble la part de la quota d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost, sempre que no sigui superior al resultat d'aplicar al cost del bé el doble del coeficient

d'amortització lineal segons les taules aprovades per la LIS. L'excés, en cas que n'hi hagi, és deduïble en els períodes successius respectant el mateix límit.

Així, doncs, en el nostre cas:

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

Despesa fiscalment deduïble: 25.000 euros, que és la quantitat que s'ha de retornar corresponent a la recuperació del cost. Hem de comprovar, llavors, que aquesta última xifra no excedeixi el límit assenyalat en l'apartat 6 de l'article 106 LIS: 50.000 euros (cost del bé)  $\times$  25% (coeficient d'amortització lineal)  $\times$  2 (el doble) = 25.000 euros. Les dues xifres coincideixen, per la qual cosa la quantitat pagada per la recuperació del cost és fiscalment deduïble completament.

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

### 3) Correccions de valor i provisions

Les correccions de valor i les provisions recullen deprecacions reversibles (causades per motius diferents dels que comporten amortització) i riscos previsibles de despeses en el futur. Es reflecteixen en l'actiu del balanç amb signe negatiu, sense modificar el valor originari de l'element depreciat. Si la pèrdua de valor és definitiva, s'ha de disminuir directament el valor de l'element de l'actiu.

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

**a) Pèrdues que reflecteixen correccions de valor.** La LIS<sup>27</sup> només recull especialitats respecte a unes quantes provisions, de la qual cosa hem de deduir que altres pèrdues són, en qualsevol cas, deduïbles com a despeses sempre que s'ajustin a les normes comptables. No obstant això, la LIS enumera específicament tres correccions de valor que no són deduïbles i generen el corresponent ajust fiscal positiu: les pèrdues per deterioració de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, inclòs el fons de comerç; les pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats, que solament són fiscalment deduïbles després, quan la participació es transmet o es dona de baixa, sempre que durant l'any anterior es donin els requisits de l'exempció per a evitar la doble imposició assenyalats en les lletres a) i b) de l'art. 21 LIS (percentatge de participació del 5 per cent com a mínim o valor d'adquisició de la participació superior a 20 milions d'euros, i que l'entitat participada hagi estat subjecta a un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS a un tipus nominal del 10 per cent com a mínim, i no n'hagi estat exempta); i les pèrdues per deterioració dels valors representatius de deute.

<sup>(27)</sup>Article 13 LIS i articles 8 i 9 RIS.



Les pèrdues que reflecteixen **correccions de valor** que recull la LIS són:

- Pèrdues per insolvències de clients i altres deutors, sempre que es compleixin els requisits de l'article 13. 1 LIS.
- És deduïble l'immobilitzat intangible amb vida útil indefinida, inclòs el corresponent a fons de comerç, amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import.

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

<sup>(28)</sup>Article 11.6 LIS.

### **Exemple**

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

L'article 13.1 LIS disposa que són deduïbles fiscalment les dotacions per a la cobertura de riscos derivats de les possibles insolvències dels deutors, quan en el moment de la meritació de l'impost concorre alguna de les circumstàncies següents:

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

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

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

No s'informa que cap dels dos primers deutors no compleixi els requisits establerts en els apartats 13.1.b) i c) LIS (declaració de situació de concurs o processament pel delicte d'alçament de béns), per la qual cosa solament té la consideració de despesa fiscalment deduïble el deute de 4.500 euros, vençut fa més de sis mesos, i el deute de 2.000 euros, reclamat judicialment.

Com que l'empresa ha imputat comptablement com a despesa deduïble els tres deutes vençuts i no pagats, és escaient fer un ajust fiscal positiu per la diferència entre els deutes comptablement imputats (tots tres, és a dir, 16.500 euros) i els deutes fiscalment impu-

tables (només el segon i el tercer, és a dir, 6.500 euros). Per tant, haurem de fer un ajust fiscal positiu extracomptable de 10.000 euros.

**b) Provisions per a riscos i despeses.** La LIS<sup>29</sup> manté, respecte a aquestes provisions, un criteri restrictiu, de manera que no són deduïbles i generen ajustos fiscals positius, les despeses derivades d'obligacions implícites o tàcites, les relatives a retribucions a llarg termini al personal, els costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que se n'espera rebre, les despeses derivades de reestructuracions (tret que es tracti d'obligacions legals o contractuals), les despeses derivades del risc de devolucions de vendes i les despeses de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni i utilitzats com a fórmula de retribució als empleats (en aquest últim cas, no obstant això, aquestes despeses de personal són fiscalment deduïbles quan es produeixi el lliurament d'aquests instruments de patrimoni).

<sup>(29)</sup>Article 14 LIS i articles 10 a 12 RIS.

Les provisions per a riscos i despeses admeses fiscalment que no generen cap ajust fiscal extracomptable són:

- Dotacions per a cobertura de reparacions mediambientals, segons el pla aprovat per l'Administració<sup>30</sup>.
- Dotacions per a cobertura de garanties de reparació i revisió.
- Dotacions en les provisions tècniques d'empreses asseguradores.
- Dotacions en el fons de provisions tècniques de societats de garantia recíproca i de societats de consolidació.

<sup>(30)</sup>Articles 10 a 12 RIS.

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

<sup>(31)</sup>Números 1 i 2 de l'art. 14 LIS.

Són deduïbles les contribucions promotores de plans de pensions (incloses les contribucions o aportacions transfrontereres a fons de pensions en l'àmbit de la Unió Europea) i les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues, en aquest últim cas només si es compleixen els requisits assenyalats en la LIS. Aquestes contribucions s'imputen en l'IRPF als partícips persones físiques com a rendiments del treball en espècie.

En canvi, **les despeses per provisions o fons interns no són deduïbles.** En els casos de dotacions a fons propis, com l'art. 14.1 LIS ordena que s'imputin aquestes dotacions al període impositiu en què s'abonen les prestacions, caldrà fer dos ajustos fiscals. Un de positiu, en cada període impositiu en el qual es doti la provisió en els fons, i un altre de negatiu, en cada període en què s'abonin les prestacions.

### Exemple

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

En aquest supòsit, escau un ajust fiscal positiu de 40.000 euros, pel fet que aquestes dotacions s'han imputat comptablement i en canvi no són fiscalment deduïbles –article 14.1 LIS.

Aquestes dotacions únicament són imputables com a despesa deduïble més endavant, en el període impositiu en el qual s'abonin prestacions, segons el mateix precepte. En aquest segon moment, s'haurà d'efectuar un ajust fiscal negatiu de 40.000 euros, ja que no haurà computat cap despesa comptable sobre aquest tema.

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

<sup>(32)</sup>Articles 15.e i 24 LIS.

Les normes tributàries recullen de manera dispersa alguns conceptes que, encara que no constitueixin despeses encaminades a l'obtenció d'ingressos, són deduïbles per a establir la base imposable, caràcter que se'ls atorga per a incentivar determinades actuacions. Tenen aquesta consideració:

**a) Algunes donacions**, com les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors i les que conformement als usos i costums s'efectuïn pel que fa al personal de l'empresa, amb el límit de l'1 per cent de l'import net de la xifra de negocis del període impositiu, així com els realitzats per promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i prestació de serveis, i els que es trobin correlacionats amb els ingressos. En cap cas no s'entenen compreses en aquest tipus de donacions deduïbles les retribucions als administradors per l'acompliment de funcions d'alta direcció, o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat.

### Exemple

**Una societat anònima realitza un conjunt de despeses que inclou en la seva comptabilitat:**

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

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

Les despeses per l'adquisició de lots de Nadal i els obsequis al personal també són fiscalment deduïbles, sempre que es realitzin conformement als usos i costums de l'empresa pel que fa al personal i no superin l'1 per cent de l'import net de la xifra de negocis del període impositiu –art. 15.e) LIS. Per tant, no es genera aquí cap ajust fiscal, perquè no hi ha cap diferència entre la despesa comptable i la despesa fiscal.

Les despeses per compra de loteria es consideren una liberalitat no deduïble fiscalment en l'article 15.e) LIS. Com que s'ha imputat una despesa comptable, escau fer un ajust positiu pel valor de la compra (15.000 euros).

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

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

**b) Les quantitats que destinen les caixes d'estalvi i les fundacions bancàries a obres benèfiques socials**, en les condicions disposades en l'art. 24 LIS.

#### 4.4. Despeses no deduïbles

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

<sup>(33)</sup>Article 15 LIS.

**a) Les retribucions als fons propis**, dins de les quals cal comprendre els dividends, les primes d'assistència a juntes i qualsevol forma de distribució oculta de beneficis als socis. El fonament d'aquesta falta de deduïbilitat és clar: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no de despeses per a obtenir-lo. A l'efecte del previst en la LIS, té la consideració de retribució de fons propis la corresponent als valors representatius del capital o dels fons propis d'entitats, amb independència de la seva consideració comptable. Així mateix, té la consideració de retribució de fons propis la corresponent als préstecs participatius atorgats per entitats que formen part del mateix grup de societats segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

**b) Els donatius i les liberalitats**, per les mateixes raons, amb les excepcions que acabem d'assenyalar en el subapartat anterior, i les **pèrdues del joc**.

**c) Els derivats de comptabilitzar l'IS**, que tampoc no són un ingrés. Cal tenir present que, encara que l'IS origina en general despeses comptables, també pot generar ingressos comptables (quota diferencial negativa), que, pel mateix principi pel qual l'IS com a despesa no és deduïble, com a ingrés tampoc no s'ha de computar. Per tant, l'ingrés donaria lloc, si escau, a un ajust fiscal negatiu (ingrés comptable fiscalment no computable). Per la seva part, els impostos semblats a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir en la quota (article 31 LIS), i integrar-se, per tant, en la base imposable, de manera que generen, com en el cas de l'IS, un ajust fiscal positiu.

d) Les **multes, les sancions administratives i penals i els recàrrecs**<sup>34</sup> per falta de pagament de tribut fins al termini reglamentari, això és, els recàrrecs del període executiu i el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ. Atès que no diu res dels interessos de demora, cal entendre que són deduïbles.

(34) Articles 27 i 28 de l'LGT.

### Exemple

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

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

e) **Dotacions a provisions o fons interns** per a la cobertura de contingències idèntiques o semblants a les que recull el Text refós de la llei de regulació dels plans i fons de pensions (article 14.1 LIS).

### Vegeu també

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

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

g) Les despeses financeres meritedes en el període impositiu, derivades de **deutes amb entitats del grup** segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, destinats a l'adquisició, a altres entitats del grup, de participacions en el capital o fons propis de qualsevol tipus d'entitats, o a la realització d'aportacions al capital o fons propis d'altres entitats del grup, tret que el subjecte passiu acrediti que hi ha motius econòmics vàlids per a la realització d'aquestes operacions.

h) Les **despeses derivades de l'extinció de la relació laboral que excedeixin**, per a cada perceptor, d'1.000.000 d'euros o la quantia establerta amb caràcter **obligatori en l'Estatut dels treballadors**, en la seva normativa de desenvolupament o, si escau, en la normativa reguladora de l'execució de sentències, sense que es pugui considerar com a tal l'establerta en virtut de conveni, pacte o contracte. En concret, les despeses no deduïbles **seran les derivades de l'extinció de la relació laboral**, comuna o especial, o de la **relació mercantil** a la qual es refereix l'article 17.2.e) de la LIRPF (retribucions dels **administradors i membres dels consells d'administració**, de les juntes que facin les seves funcions i dels membres d'altres òrgans representatius) o d'ambdues. En els supòsits d'acomiadaments col·lectius realitzats de conformitat amb el que es disposa en l'article 51 de l'Estatut dels treballadors, o produïts per les causes previstes en la lletra c) de l'article 52 de l'esmentat Estatut, sempre que, en tots dos casos, siguin conseqüència de causes econòmiques, tècniques, orga-

nitzatives, de producció o per força major, serà l'import establert amb caràcter obligatori en l'esmentat Estatut per a l'acomiadament improcedent. A l'efecte d'aquesta despesa no deduïble, es computen les quantitats satisfetes per altres entitats que formin part d'un mateix grup de societats, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

i) Les **pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació al capital** o en fons propis d'entitats, sempre que no es compleixin els requisits de la lletra a) de l'art. 21 LIS (percentatge de participació no inferior al 5 per cent o valor d'adquisició de la participació superior a 20 milions d'euros) i que, en cas de participació en entitats no residents, es compleixi el requisit de la lletra b) de l'art. 21.1 LIS (que l'entitat participada hagi estat subjecta a un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a aquest impost a un tipus nominal del 10 per cent com a mínim, i no exempta); i també les pèrdues per deterioració de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, inclòs el fons de comerç, i les pèrdues per deterioració dels valors representatius de deute (art. 13.2 LIS).

j) Les despeses corresponents a operacions realitzades amb persones o **entitats vinculades** que, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent en aquestes, no generin ingrés o generin un ingrés exempt o sotmès a un tipus de gravamen nominal inferior al 10 per cent.

k) Les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats respecte de la qual es doni una de les dues circumstàncies següents: que es compleixin els requisits de la lletra a) de l'art. 21 LIS (percentatge de participació no inferior al 5 per cent o valor d'adquisició de la participació superior a 20 milions d'euros), o que, en cas de participació en entitats no residents, no es compleixi el requisit de la lletra b) de l'art. 21.1 LIS (que l'entitat participada hagi estat subjecta a un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a aquest impost a un tipus nominal del 10 per cent com a mínim, i no exempta).

l) Les disminucions de valor originades per aplicació del criteri del valor raonable corresponents a valors representatius de les participacions en el capital o en els fons propis d'entitats a què es refereix la lletra anterior, que s'imputin en el compte de pèrdues i guanys, tret que, amb caràcter previ, s'hagi integrat en la base imposable, si s'escau, un increment de valor corresponent a valors homogenis del mateix import.

#### **4.5. Regles de valoració**

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

1) Pel cost d'adquisició, si s'adquireixen a tercers.

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

Les regles comptables de valoració són les que en principi accepta la LIS<sup>35</sup> i de les quals es parteix per a calcular la renda derivada de les **transmissions patrimonials**, allò que en termes comptables rep el nom de **beneficis extraordinaris**, també coneguts com a **plusvàlues** o **minusvàlues**, que són l'import resultant de la diferència entre el valor de venda (el preu d'adquisició per l'adquirent) i el valor net comptable.

<sup>(35)</sup>Article 17.1 LIS.

En segon lloc, hi ha supòsits en els quals la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al **valor normal de mercat**<sup>36</sup> per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial. Són els casos en els quals no hi ha una contraprestació monetària i tampoc un valor monetari de transmissió i, en lloc d'aquest, la LIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, tant per a calcular la renda, com a efectes futurs de l'impost respecte als elements patrimonials afectats.

<sup>(36)</sup>Números 4 a 11 de l'article 17 LIS.

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

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

D'altra banda, quan aquestes aportacions no es materialitzen en diners, sinó en béns, la LIS en desconfia i vol evitar que s'aconsegueixin transferències de renda entre la societat i els seus socis, cosa que s'aconseguiria en els casos en els quals el valor dels béns superés el nominal de l'operació de què es tracti. Per això, la LIS obliga les dues parts implicades a atribuir als béns el valor nominal de mercat i calcular, llavors, si obtenen renda derivada de l'operació, generant un ajust fiscal positiu.

Les operacions recollides en l'IS són:

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

- Transmissions recíproques entre societats: fusió, absorció i escissió total o parcial.

Com a regla general, la societat transmissora integrarà en la seva base imposable la diferència entre el valor fiscal del bé transmès i el seu valor de mercat. En el cas d'aportació a una altra societat, també s'ha d'integrar la diferència entre el valor fiscal dels títols rebuts i el seu valor de mercat. En el cas concret d'augment de capital per compensació de crèdits, l'entitat transmetent ha d'integrar a la seva base imposable la diferència entre l'import de l'augment de capital, en la proporció que li correspongui, i el valor fiscal del crèdit capitalitzat.

La societat adquirent haurà d'integrar en la seva base imposable:

- En els casos de dissolució, reducció de capital i repartiment de la prima d'emissió: l'excés del valor de mercat dels béns rebuts sobre el valor fiscal de les participacions.
- En els casos de fusió, absorció i escissió total o parcial: la diferència entre el valor de mercat de la participació rebuda i el valor fiscal de la participació anul·lada. Cal tenir en compte que aquestes operacions de reestructuració empresarial gaudeixen d'un règim especial previst en els art. 76 a 89 LIS.
- En els casos de distribució de beneficis: el valor de mercat dels béns rebuts.

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

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

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

Les permutes no tenen efectes comptables per a les societats operants, que comptabilitzen el bé rebut amb el valor que tenia el bé lliurat. Aquest criteri tampoc no s'accepta fiscalment, sinó que ambdues societats han de recórrer

#### Vegeu també

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



al valor nominal de mercat dels béns permutats per establir si hi ha hagut plusvàlua o minusvàlua derivada de l'operació. El mateix criteri s'aplica també als títols intercanviats per intercanvi o conversió.

### **Exemple**

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

En aplicació dels apartats 4a) i 5 de l'article 17 LIS, la societat anònima donatària haurà d'integrar fiscalment íntegrament el bé pel seu valor normal de mercat (250.000 euros). Com que la societat anònima ha imputat comptablement només 3.000 euros, en el primer exercici escau efectuar un ajust fiscal positiu per la diferència: 247.000 euros (250.000 – 3.000).

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

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

En aquest cas, també és aplicable el que disposen els apartats 4 i 5 de l'article 17 LIS, encara que aquí la societat anònima actua com transmissor, i ha de practicar un ajust fiscal positiu de 90.000 euros, que és la diferència entre el valor normal de mercat de l'element transmès (150.000 euros) i el seu valor comptable (60.000 euros).

Hem de tenir en compte, a més, que la donació efectuada és despesa deduïble comptablement (60.000 euros), però que per contra l'article 15 LIS no admet la deduïbilitat fiscal de les donacions. Per això la societat anònima haurà de practicar un segon ajust fiscal positiu de 60.000 euros, que és la quantitat deduïda comptablement i que no permet deduir fiscalment la LIS.

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

Novament, aquí els apartats 4e) i 5 de l'article 17 LIS, ens indiquen que en els supòsits de permuta les entitats han d'integrar en la seva base imposable la diferència entre el valor normal de mercat dels elements adquirits i el valor comptable dels transmesos.

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

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

1) **Operacions vinculades**<sup>37</sup>. Les operacions vinculades tenen tres **trets** que les caracteritzen:

(37) Articles 18 LIS i articles 13 a 37 RIS.

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

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

L'article 18.2 LIS enumera els supòsits en els quals, a efectes de l'impost, s'entén que hi ha vinculació. En aquest sentit, intenta recollir totes les possibilitats de domini d'una societat per part d'una altra, o bé per mitjà de vincles personals, de participació al capital o bé per altres vies.

#### **Supòsit d'operació vinculada**

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

Són operacions vinculades les que duen a terme:

- Una societat i els seus socis.
- Una societat i els seus consellers o administradors, excepte en el corresponent a la retribució per l'exercici de les seves funcions.
- Una societat i els cònjuges, ascendents o descendents dels socis, consellers o administradors, i també els familiars afins o consanguinis d'aquests últims, fins al tercer grau.
- Dues entitats que, segons l'article 42 del Codi de comerç, tinguin les mateixes característiques per a formar part d'un mateix grup de societats, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

- Una societat i els consellers o administradors d'una altra societat si en ambdues es dóna el que s'ha dit en l'apartat anterior.
- Una societat i els cònjuges, ascendents o descendents dels socis o consellers d'una altra societat, quan ambdues societats pertanyin al mateix grup de societats definit en l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.
- Una societat i una altra de participada per la primera indirectament, com a mínim, en el 25% del capital social.
- Una societat resident a Espanya i els seus establiments permanents a l'estranger.

Amb la finalitat d'evitar el perjudici de recaptació, la LIS ordena atribuir a l'operació el seu **valor normal de mercat** en tots els casos.

La vinculació entre entitats també determina l'aplicació d'altres **normes especials**, com la no-deducció de provisions per insolvències de subjectes vinculats (article 13.1.2n LIS).

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

Per tal d'intentar resoldre aquest problema, la LIS recorre als mètodes recomanats internacionalment amb aquesta finalitat. Els **mètodes per a determinar el valor normal de mercat** (article 18.4 LIS) són:

- El mètode de preu comparable entre societats independents.
- Si aquest mètode no es pot aplicar, s'utilitza el del cost incrementat o el del preu de revenda.
- Si no es pot aplicar cap d'aquests dos mètodes, es recorre finalment als mètodes de distribució de resultats i de marge net.
- En el cas d'una prestació de serveis per un soci professional, persona física, a una entitat vinculada, el contribuent podrà considerar que el valor convingut coincideix amb el valor de mercat si es compleixen els requisits disposats en l'art. 18.6 LIS.

Els apartats 5 i 7 de l'article 18 LIS inclouen els requisits perquè les despeses d'una societat dominada per les activitats d'R+D i de suport a la gestió que fa la societat dominant siguin deduïbles. La raó de la seva inclusió sistemàtica aquí i no en altres normes sobre la deducció de despeses és que, amb el pagament d'aquest tipus de serveis, s'acostumen a produir transferències de beneficis que solen ser, en definitiva, operacions vinculades.

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

Creiem que aquesta solució no és correcta. El que realment pretén el recurs al valor normal de mercat és descobrir que s'ha fet una transferència de beneficis que s'ha de gravar com a tal. És a dir, no és despesa deduïble per a la societat que trasllada el seu benefici a una altra societat, però sí que és renda gravable per a aquesta última societat.

### Exemple

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

És aplicable l'article 18 LIS, segons el qual el subjecte passiu ha de valorar a preu de mercat les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades.

En el nostre cas:

Quantia del préstec: 750.000 euros.

Interès pactat:  $750.000 \text{ euros} \times 10\% = 75.000 \text{ euros}$ .

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

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

No obstant això, per tallar d'arrel les possibles discrepàncies entre Administració i contribuents sobre el valor normal de mercat de certa operació i reduir així la conflictivitat davant els tribunals, la Llei 43/1995, de 27 de desembre, va arbitrar una nova solució que també recull la LIS actual: la possibilitat que els contribuents sotmetin a l'Administració una **proposta de valoració**<sup>38</sup> de

<sup>(38)</sup> Els articles 21 a 36 RIS recullen la documentació exigida i el procediment que s'ha de seguir per aprovar aquesta proposta de valoració.

les operacions que efectuaran en el futur. Si l'Administració aprova la proposta, s'aplica el valor pactat com a normal de mercat a les futures operacions vinculades.

**2) Operacions fetes en paradisos fiscals.** La LIS<sup>39</sup> aplica el règim de les operacions vinculades, amb excessiva generalitat, per a les operacions que dugui a terme qualsevol societat amb persones o entitats residents en paradisos fiscals.

<sup>(39)</sup>Article 19.2 LIS.

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

- la no-aplicació de determinats règims especials (art. 54, 80.5 i 81.4 LIS);
- la no-deducció de despeses de serveis o pagats per mitjà d'aquests subjectes (art. 15.g LIS).

**3) Trasllet de residència a l'estranger i cessament d'establiments permanents.** Si una societat trasllada la residència a l'estranger o un establiment permanent cessa l'activitat, els seus béns no es transmeten, de manera que l'augment de valor (la plusvàlua) que hagin pogut experimentar no es realitza i, per tant, en principi no se sotmet a gravamen. Com que l'entitat titular dels béns ja no està subjecta a l'IS a Espanya, això implica una pèrdua de recaptació per a la Hisenda pública. Per evitar-la, la LIS<sup>40</sup> ordena, en una norma bastant deficient, integrar en la base imposable la diferència entre el valor fiscal i el de mercat dels béns de la societat que canvia de residència. Quan els elements patrimonials es transfereixin a un altre estat membre de la Unió Europea, però, el pagament del deute tributari que resulti d'aquest supòsit generador de renda gravable s'ajornarà a sol·licitud de l'obligat fins que es transmetin aquests elements a tercers, amb les garanties i els interessos de demora assenyalats en l'LGT.

<sup>(40)</sup>Article 19.1 LIS.

**4) Altres efectes de l'aplicació del valor normal de mercat.** L'obligació de la societat que percep determinats béns de donar-los el valor normal de mercat pot provocar fenòmens de doble imposició si aquesta transmet els béns alhora. Per evitar-ho, la LIS<sup>41</sup> estableix regles sobre el moment en què s'ha d'imputar en la base imposable la diferència entre el valor de mercat i el valor fiscal del bé.

<sup>(41)</sup>Article 20 LIS.

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

- **Elements de l'actiu circulant:** en el període en què generen el pagament d'un ingrés o una despesa.
- **Elements de l'immobilitzat no amortitzables:** en el període en què el bé es transmeti o es doni de baixa.

- **Elements amortitzables:** en els períodes impositius que li queden de vida útil, al ritme en què són amortitzats, tret que siguin objecte de transmissió o baixa amb anterioritat, en aquest cas, s'integrarà en ocasió d'aquesta.
- **Serveis:** en el període en què es rebin.

S'ha de tenir en compte el que preveu l'article 17.5 LIS per a la societat transmissora en les operacions previstes en l'article 17.4 LIS.

5) **Actualització o revaloració de balanços.** En principi, la LIS<sup>42</sup> prohibeix integrar en la base imposable les plusvàlues merament comptables, és a dir, l'augment de valor que experimenta un bé, sense que l'empresa constati aquest augment de valor per la transmissió del bé (plusvàlues efectuades), sinó pel seu registre comptable en corregir el valor comptable substituint-lo per un altre que s'apropi més al seu valor real al mercat.

<sup>(42)</sup>Segon paràgraf de l'article 17.1 LIS i article 122 LIS.

Amb tot, immediatament després de fer aquesta declaració de principis, la LIS estableix una excepció: "**excepte quan es duguin a terme en virtut de normes legals o reglamentàries**".

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

### **Actualització de balanços**

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

Més recentment, la Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica, va preveure en l'article 9 l'opció d'actualitzar els balanços amb caràcter voluntari dels subjectes passius de l'IS, de l'IRPF que duguin a terme activitats econòmiques i de l'IRNR amb establiment permanent. Aquesta Llei va crear al mateix temps un gravamen únic del 5% sobre el saldo creditor del compte "Reserva de revaloració de la Llei 16/2012, de 27 de desembre", que no s'integrava a la base imposable de l'impost. La quota resultant era exigible el dia que es presentava l'autoliquidació relativa al període impositiu a què corresponia el balanç en què constaven les operacions d'actualització (aprovat per l'òrgan competent), i l'import del gravamen únic tenia la consideració de deute tributari però no de quota de l'impost ni de despesa deduïble fiscalment.

#### 4.6. Limitació en la deduïbilitat de despeses financeres

La denominada **subcapitalització** és un fenomen que defineix la situació financera d'una entitat en la qual els fons aliens superen de manera desproporcionada els fons propis.

Això implica conseqüències fiscals notables, perquè mentre que les retribucions al capital aliè (interessos) són despeses financeres deduïbles per a la societat pagadora, no succeeix el mateix amb el repartiment de dividends.

Per aquest motiu es preveu en l'article 16 LIS una limitació que consisteix a permetre deduir les **despeses financeres netes** amb el límit del **30% del benefici operatiu** de l'exercici, i, en tot cas, són deduïbles despeses financeres netes del període impositiu per import d'un milió d'euros quan aquest període és anual, o per la xifra resultant de multiplicar aquesta última quantitat per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any quan aquest període és inferior a l'any. Entre les despeses financeres a tenir en compte per a aplicar el límit al qual s'hagi al·ludit, la Resolució de 4 d'abril de 2016, de la Direcció General de Tributs, inclou expressament els interessos de demora tributaris, que es qualifiquen com a despeses financeres pel seu sentit jurídic, tenint en compte la qualificació que en fa el Tribunal Constitucional en la sentència 76/1990 (naturalesa compensatòria del perjudici causat pel retard en el pagament del deute tributari) i la qualificació comptable.

##### **Despeses financeres netes**

Per *despeses financeres netes* s'entén l'excés de despeses financeres respecte dels ingressos derivats de la cessió a tercers de capitals propis meritats en el període impositiu, exclouent-hi aquelles despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup no deduïbles a què es refereixen les lletres g), h) i j) de l'article 15 LIS. I el benefici operatiu es determina a partir del resultat d'explotació del compte de pèrdues i guanys de l'exercici (determinat d'acord amb el Codi de comerç i la comptabilitat), eliminant l'amortització de l'immobilitzat, la imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres, i la deterioració i resultat per alienacions d'immobilitzat, i addicionant els ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni que es corresponguin amb dividends o participacions en beneficis d'entitats en les quals es compleixin algun dels requisits següents: que el percentatge de participació, directe o indirecte, sigui almenys el 5%; o que el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 6 milions d'euros; o que aquestes participacions no hagin estat adquirides amb deutes les despeses financeres dels quals no resultin deduïbles per aplicació de l'article 15.1.h) LIS.

S'afegeix, d'altra banda, que les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció i hagin generat l'ajust fiscal positiu consegüent, per superar el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici, es poden deduir en els períodes impositius següents juntament amb els del període impositiu corresponent, i amb el mateix límit del 30%. A més, s'estableix que, en el cas que les despeses financeres netes del període impositiu no assoleixin el límit del 30% del benefici operatiu, la diferència entre el límit esmentat i les despeses finan-

ceres netes del període impositiu s'ha d'addicionar al límit, respecte de la deducció de despeses financeres netes en els períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius, fins que es dedueixi aquesta diferència.

Finalment, s'exclouen d'aquesta limitació en la deducció de les despeses financeres les entitats de crèdit i asseguradores, així com als fons de titulització hipotecària i els fons de titulització d'actius; i també les entitats que s'extingeixen en el període impositiu en què es produeixi l'extinció, tret que aquesta sigui conseqüència d'una operació de reestructuració aollida al règim especial de les fusions, escissions, aportacions d'actius, bescanvi de valors i canvi de domicili social d'una societat europea o una societat cooperativa europea d'un estat membre a un altre de la Unió Europea (art. 76 a 89 LIS). Precisament en relació amb aquest últim tipus d'operacions de reestructuració en el cas que no s'apliqui el règim especial al·ludit es disposa que les despeses financeres derivades de deutes destinats a l'adquisició de participacions al capital o fons propis de qualsevol tipus d'entitats es deduiran amb el límit addicional del 30 per cent del benefici operatiu de la pròpia entitat que va realitzar aquesta adquisició, sense incloure en aquest benefici operatiu el corresponent a qualsevol entitat que es fusioni amb aquella en els 4 anys posteriors a aquesta adquisició. Aquestes despeses financeres es tindran en compte, igualment, en el límit a què es refereix l'apartat 1 del mateix art. 16 LIS, i les despeses financeres no deduïbles que resultin de l'aplicació del que es disposa en aquest apartat seran deduïbles en períodes impositius següents amb el límit previst en aquest apartat i en l'apartat 1 d'aquest art. 16 LIS. Finalment, s'afegeix que el límit que s'acaba d'assenyalar no resultarà d'aplicació en el període impositiu en què s'adquireixin les participacions al capital o fons propis d'entitats si l'adquisició es finança amb deute, com a màxim, en un 70 per cent del preu d'adquisició, ni en els períodes impositius següents sempre que l'import d'aquest deute es minori, des del moment de l'adquisició, almenys en la part proporcional que correspongui a cadascun dels 8 anys següents fins que el deute aconseguixi el 30 per cent del preu d'adquisició.

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

Els ingressos procedents de la cessió del dret d'ús o explotació de patents, dibuixos o models, plànols, fórmules o procediments secrets, de drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques, s'integren en la base imposable només en un 40% del seu import, sempre que compleixin els requisits previstos en l'article 23 LIS, entre els quals destaca que l'entitat cedent hagi creat els actius objecte de cessió, com a mínim, en un percentatge del 25%.



## 4.8. Imputació temporal

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

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

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

1) La LIS ofereix la possibilitat de **presentar a l'aprovació de l'Administració criteris diferents**<sup>43</sup>, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa.

<sup>(43)</sup>Articles 11.2 LIS i articles 1 i 2 RIS.

2) Si es tracta d'**operacions a termini o amb preu ajornat**<sup>44</sup>, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que siguin exigibles, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació.

<sup>(44)</sup>Article 11.4 LIS.

### Exemple

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

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

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

### Exemple

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

L'art. 11.4 LIS estableix que, en el cas d'operacions a termini o amb preu ajornat, les rendes s'entendran obtingudes proporcionalment a mesura que siguin exigibles els cobraments corresponents, tret que la societat decideixi aplicar el criteri de la meritació. A aquests efectes, són operacions a termini o amb preu ajornat aquelles vendes i execuci-

ons d'obra la contraprestació de les quals sigui exigible, en tot o en part, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre la meritació i el venciment del pagament últim o únic sigui superior a un any.

Així, doncs:

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

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

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

#### Any $x$

Benefici, renda o resultat comptable: 400.000 euros.

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

Ajust negatiu: 320.000 euros.

#### Any $x + 1$

Benefici comptable: 0 euros.

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

Ajust positiu: 200.000 euros.

#### Any $x + 2$

Benefici comptable: 0 euros.

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

Ajust positiu: 120.000 euros.

3) L'import de les **despeses per provisions i fons interns**<sup>45</sup> amb finalitats anàlogues als plans i fons de pensions s'imputa a resultats quan se satisfan les prestacions.

<sup>(45)</sup>Article 14.1 LIS.

4) La reversió d'una deterioració o correcció de valor que hagi estat fiscalment deduïble<sup>46</sup>, s'imputarà en la base imposable del període impositiu en el qual s'hagi produït aquesta reversió, sigui en l'entitat que va practicar la correcció o en una altra de vinculada amb ella.

#### Vegeu també

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

<sup>(46)</sup>Art. 11.6 LIS.

5) Les **rendes presumptes pel descobriment d'elements patrimonials**<sup>47</sup> ocults s'imputen al període impositiu no prescrit més antic, tret que es provi que corresponen a un altre període.

<sup>(47)</sup>Article 121.5 LIS.

6) Les **rendes negatives generades en la transmissió d'elements de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i valors representatius de deute**, quan l'adquirent sigui una entitat del mateix grup de societats segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de comerç, s'imputaran en el període impositiu en què aquests elements pa-

trimonials siguin donats de baixa en el balanç de l'entitat adquirent, siguin transmesos a tercers aliens al referit grup de societats, o bé quan l'entitat transmissora o l'adquirent deixin de formar part d'aquest.

**7) Les rendes negatives derivades de la transmissió de valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats**, quan l'adquirent sigui una entitat del mateix grup de societats segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de Comerç, s'hauran d'imputar en el període impositiu en què aquests elements patrimonials siguin transmesos a tercers aliens al grup de societats referit, o bé quan l'entitat transmissora o l'adquirent en deixin de formar part, minorades en l'import de les rendes positives obtingudes en aquesta transmissió a tercers, sempre que, respecte dels valors transmesos, es donin les dues circumstàncies següents: que, en cap moment durant l'any anterior al dia en què es produeixi la transmissió no es compleixi el requisit establert en la lletra a) de l'apartat 1 de l'article 21 LIS (percentatge de participació en el capital o en els fons propis de l'entitat del 5 per cent com a mínim o bé valor d'adquisició de la participació superior a 20 milions d'euros) i que, en cas de participació en el capital o en els fons propis d'entitats no residents, en el període impositiu en què es produeixi la transmissió es compleixi el requisit establert en la lletra b) de l'apartat 1 de l'article esmentat (que l'entitat participada hagi estat subjecta a un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a aquest impost a un tipus nominal del 10 per cent com a mínim, i no exempta). Aquestes regles d'imputació temporal s'aplicaran també en el supòsit de transmissió de participacions en una unió temporal d'empreses o en formes de col·laboració anàlogues a aquestes situades a l'estranger, i no s'aplicaran en el supòsit d'extinció de l'entitat participada, tret que aquesta sigui conseqüència d'una operació de reestructuració o es continuï en l'exercici de l'activitat sota qualsevol altra forma jurídica.

**8) Les dotacions per deteriorament dels crèdits o altres actius derivats de les possibles insolvències dels deutors** no vinculats amb el subjecte passiu, i també les dotacions o aportacions a sistemes de previsió social i, si escau, prejubilació, que hagin generat actius per impost diferit, s'integren en la base imposable amb el límit del 70 per cent de la base imposable positiva prèvia a la seva integració, a l'aplicació de la reserva de capitalització establerta en l'art. 25 LIS i a la compensació de bases imposables negatives.

**9) L'ingrés corresponent al registre comptable de quitaments i esperes** com a conseqüència de l'aplicació de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal, s'imputa en la base imposable del deutor a mesura que escaigui registrar amb posterioritat despeses financeres derivades del mateix deute i fins al límit d'aquest ingrés.

#### 4.9. Compensació de bases imposables negatives

Una vegada efectuades totes les operacions pertinents, obtenim la base imposable. Si aquesta resulta negativa, es pot compensar amb les rendes positives<sup>48</sup> de períodes impositius futurs.

<sup>(48)</sup>Article 26 LIS.

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

Les bases imposables negatives que hagin estat objecte de liquidació o autoliquidació poden ser compensades amb les rendes positives dels períodes impositius següents amb el límit del 70 per cent de la base imposable prèvia a l'aplicació de la reserva de capitalització establerta en l'art. 25 LIS i a la seva compensació<sup>49</sup>. Aquest percentatge de limitació és més reduït per a grans empreses, en aplicació de la DA 15a LIS: 25% quan l'import net de la xifra de negoci sigui superior a 60 milions d'euros, i 50% quan aquest import sigui entre 20 i 60 milions. En tot cas, es poden compensar en el període impositiu bases imposables negatives fins a l'import d'1 milió d'euros.

<sup>(49)</sup>Art. 26.1 LIS.

La limitació a la compensació de bases imposables negatives no resulta d'aplicació en l'import de les rendes corresponents a quitacions o esperes conseqüència d'un acord amb els creditors del contribuent, i a més les bases imposables negatives que siguin objecte de compensació amb aquestes rendes no es tenen en consideració respecte de l'import d'1 milió d'euros a què es refereix el paràgraf anterior.

El límit previst per a la compensació de bases imposables negatives, d'altra banda, no s'aplica en el període impositiu en què es produeix l'extinció de l'entitat, tret que aquesta sigui conseqüència d'una operació de reestructuració a la qual resulti d'aplicació el règim fiscal especial establert en el capítol VII del títol VII de la LIS. A més, si el període impositiu tingués una durada inferior a l'any, les bases imposables negatives que podran ser objecte de compensació en el període impositiu, en els termes establerts en el segon paràgraf de l'apartat anterior, seran el resultat de multiplicar 1 milió d'euros per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any.

El límit establert en el primer paràgraf de l'apartat 1 d'aquest art. 26 LIS, finalment, no resulta d'aplicació en el cas d'entitats de nova creació a què es refereix l'article 29.1 LIS en els 3 primers períodes impositius en què es generi una base imposable positiva prèvia a la seva compensació.

En sentit negatiu, la LIS enumera supòsits en els quals no és possible procedir a la compensació de bases imposables negatives:

- a) Quan la majoria del capital social o dels drets a participar en els resultats de l'entitat que ha estat adquirida per una persona o entitat o per un conjunt de persones o entitats vinculades, amb posterioritat a la conclusió del període impositiu al qual correspon la base imposable negativa.
- b) Quan les persones o entitats a què es refereix el paràgraf anterior han tingut una participació inferior al 25 per cent en el moment de la conclusió del període impositiu al qual correspon la base imposable negativa.
- c) Quan l'entitat adquirida no hagi realitzat cap activitat econòmica dins dels 3 mesos anteriors a l'adquisició; o hagi realitzat una activitat econòmica en els 2 anys posteriors a l'adquisició diferent o addicional a la realitzada amb anterioritat, que determini, en si mateixa, un import net de la xifra de negocis en aquests anys posteriors superior al 50 per cent de l'import mitjà de la xifra de negocis de l'entitat corresponent als 2 anys anteriors; o es configuri com una entitat patrimonial en els termes establerts en l'apartat 2 de l'art. 5 LIS; o hagi estat donada de baixa en l'índex d'entitats per aplicació del que es disposa en la lletra b) de l'apartat 1 de l'art. 119 LIS.

Finalment, es prescriu que el dret de l'Administració per comprovar o investigar les bases imposables negatives pendents de compensació prescriurà als 10 anys a comptar des de l'endemà del dia en què finalitzi el termini establert per presentar la declaració o autoliquidació corresponent al període impositiu en què es va generar el dret a la seva compensació.

### **Exemple**

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

En aquest cas, podem compensar en la liquidació de l'IS corresponent a l'any  $X$  les dues bases imposables negatives corresponents als exercicis  $X - 2$  i  $X - 1$ . Les bases imposables negatives a compensar són 300.000 euros (100.000 + 200.000). Com que el límit de la compensació és el 70 per cent de la base imposable prèvia a l'aplicació de la reserva de capitalització establerta en l'art. 25 LIS i a la seva compensació (700.000 euros, que és el 70 per cent d'1.000.000 d'euros), és compensable la totalitat de les dues bases imposables negatives (300.000 euros).

## 5. Tipus de gravamen i quota íntegra

El tipus de gravamen general previst és del **25 per cent** i el resultat d'aplicar-ho a la base imposable és la **quota íntegra**<sup>50</sup>.

<sup>(50)</sup>Art. 29 i 30 LIS.

No obstant això, les **entitats de nova creació** que no formen part d'un grup en el sentit de l'art. 42 del Codi de comerç i que realitzen activitats econòmiques (amb exclusió expressa, per tant, de les entitats patrimonials en els termes de l'art. 5 LIS) tributen, en el primer període impositiu en què la base imposable resulta positiva i en el següent, al tipus del **15 per cent**, excepte si, d'acord amb el previst en l'art. 29 LIS, han de tributar a un tipus inferior.

A aquests efectes, no s'entén iniciada una activitat econòmica:

a) Quan l'activitat econòmica hagués estat realitzada amb caràcter previ per altres persones o entitats vinculades en el sentit de l'art. 18 LIS i transmesa, per qualsevol títol jurídic, a l'entitat de nova creació.

b) Quan l'activitat econòmica hagués estat exercida, durant l'any anterior a la constitució de l'entitat, per una persona física que ostenti una participació, directa o indirecta, en el capital o en els fons propis de l'entitat de nova creació superior al 50 per cent.

La LIS també preveu una sèrie de **tipus específics** en funció del tipus d'entitat i de l'activitat desenvolupada. Els tipus de gravamen reduïts són del **20 per cent** (cooperatives especialment protegides), **10 per cent** (entitats sense ànim de lucre), **1 per cent** (societats d'inversió de capital variable, fons d'inversió de caràcter financer, societats i fons d'inversió immobiliària, i fons de regulació del mercat hipotecari), i fins i tot del **0 per cent** (fons de pensions, excloses de gravamen encara que sotmeses a un tipus zero per raons exclusives de control). Mentre que existeix un únic tipus incrementat del **30 per 100** que han d'aplicar les entitats de crèdit i entitats que es dediquen a l'exploració, recerca i explotació de jaciments i emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs<sup>51</sup>.

<sup>(51)</sup>Els supòsits que apliquen tipus de gravamen específics es contenen en els apartats 2 a 7 de l'art. 29 LIS.

Tots els tipus de gravamen assenyalats (general del 25 per cent, reduït del 15 per cent per a entitats de nova creació i tipus reduïts o incrementats per a contribuents específics) s'apliquen sobre la base imposable per a obtenir la quota íntegra. No obstant això, en el supòsit d'entitats de reduïda dimensió que apliquen el tipus de gravamen general del 25 per cent, l'art. 30 LIS disposa que la quota íntegra ve determinada pel resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la **base imposable minorada o incrementada**, segons correspongui, per les quantitats derivades de l'art. 105 LIS. Segons aquest últim precepte, aquestes entitats poden minorar la seva base imposable positiva fins al 10 per cent del seu import, sense que aquesta minoració pugui superar l'import d'1 milió d'euros, i la quantitat d'aquesta reducció ha d'addicionar-se a la base

imposable dels períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius a la finalització del període impositiu en què es realitzi aquesta minoració, sempre que el contribuïent tingui una base imposable negativa, i fins a l'import d'aquesta. L'import restant, finalment, s'addiciona a la base imposable del període impositiu corresponent a la data de conclusió del referit termini."

## 6. Deduccions de la quota

Determinada la quota íntegra<sup>52</sup> per aplicació sobre la base imposable del tipus de gravamen corresponent, aquesta es pot minorar per diversos motius:

<sup>(52)</sup>Articles 31 a 41 LIS.

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

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

### 6.1. Deduccions per doble imposició

Podem distingir les classes de doble imposició següents:

#### 1) Doble imposició jurídica<sup>53</sup>

<sup>(53)</sup>Article 31 LIS.

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

#### Exemple de doble imposició internacional

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

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

- 1) L'IS corresponent a Espanya per les rendes percebudes a l'estranger.
- 2) L'impost efectivament satisfet a l'estranger de naturalesa anàloga a l'IS.

Per a fer la deducció, cal **integrar l'impost estranger** a la base imposable. Aquest sistema per a eliminar o suavitzar la doble imposició internacional es coneix com a **mètode d'imputació**. En qualsevol cas, la LIS afegeix a continuació que té la consideració de despesa deduïble aquella part de l'import de



L'impost satisfet a l'estranger que no és objecte de deducció en la quota íntegra per aplicació de l'assenyalat en l'apartat anterior, sempre que es correspongui amb la realització d'activitats econòmiques a l'estranger.

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

Si l'entitat té **establiments permanents a l'estranger**, excloent-hi els paradisos fiscals, que desenvolupen una activitat empresarial i les rendes se sotmeten a un impost semblat a l'IS a l'estat de la font, s'aplica l'exempció prevista en l'article 22 LIS, i no la deducció per evitar la doble imposició internacional de l'art. 31 LIS.

## 2) Doble imposició econòmica internacional

Una tercera modalitat de doble imposició es produeix quan dos subjectes són gravats per la mateixa renda positiva i tenen residència en països diferents. La LIS<sup>54</sup> preveu deduccions en la quota en el cas de distribucions de dividendes i altres participacions en beneficis efectuats per societats no residents i rebuts per societats residents. D'altra banda, l'aplicació d'aquestes deduccions sempre requereix tenir una **participació significativa** en la societat no resident.

<sup>(54)</sup>Art. 32 LIS.

### Exemple de doble imposició intersocietària internacional

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

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

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

Finalment, hem de destacar que el subjecte pot **optar en aquests casos per aplicar l'exempció de l'article 21 LIS** en lloc de la deducció en la quota de l'art. 32 LIS, sempre que compleixi tots els requisits que conté aquest precepte, disposta per a evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividendes i plusvàlues de font estrangera.

### Exemple

Una societat anònima percep 50.000 euros en concepte de dividendes procedents de la inversió en una societat situada en un altre país, de la qual té des de fa 2 anys el 50% de les accions. La societat situada a l'exterior ha hagut de pagar, en concepte d'un impost similar a l'IS pels beneficis a càrrec dels quals s'han distribuït els dividendes, una xifra de 22.000 euros. Per obligació real, és a dir, pels dividendes obtinguts en un altre país, la societat anònima ha tributat en aquest altre país per un valor de 8.000 euros.

En primer lloc, pels impostos pagats a l'estranger per la societat resident (8.000 euros) és aplicable el que estableix l'article 31.1 LIS. Aquest precepte disposa que, quan en la base imposable del subjecte passiu s'integrin rendes obtingudes i gravades a l'estranger (en el nostre supòsit, 50.000 euros en concepte de dividendes), es dedueix de la quota íntegra de l'IS del subjecte la inferior de les dues quantitats següents:

- a) L'import efectiu satisfet a l'estranger per raó de gravamen de naturalesa anàloga a la d'aquest impost (8.000 euros).
- b) L'import de la quota íntegra que correspondria si aquesta renda s'ha obtingut en territori espanyol.

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

En segon lloc, també és aplicable l'article 32 LIS. Aquest precepte estableix que quan a la base imposable es computin dividendes o participacions en beneficis pagats per una quantitat no resident (50.000 euros), s'ha de deduir l'impost efectivament pagat per aquesta última respecte dels beneficis a càrrec dels quals s'ha abonat el dividend (22.000 euros), sempre que la participació de capital directa o indirecta sigui superior al 5% i s'hagi mantingut de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què siguin exigibles els beneficis. També en aquest cas, a l'efecte del càlcul de la renda, l'import de l'IS satisfet a l'estranger per la societat no resident (22.000 euros) s'inclou en la renda a l'efecte de l'aplicació de la deducció.

Apliquem aquestes regles al supòsit:

Dividend percebut de la societat exterior: 50.000 euros.

Impost pagat per la societat exterior en concepte d'IS del seu país: 22.000 euros.

Quantitat pagada per la societat anònima al país exterior, en concepte d'obligació real: 8.000 euros.

Renda que serveix de base per a calcular la tributació a Espanya: 80.000 euros (50.000 + 22.000 + 8.000).

Límit que s'ha de deduir en la quota íntegra (art. 32.4 LIS: la deducció conjunta per aplicació dels art. 31 i 32 LIS no podrà excedir la quota íntegra que correspondria pagar a Espanya per aquestes rendes si s'haguessin obtingut en territori espanyol):  $80.000 \times 25\% = 20.000$  euros.

En definitiva, la suma de les deduccions establertes en els art. 31 i 32 LIS no podrà superar aquest límit. D'acord amb l'art. 31.1 LIS es podrien deduir 8.000 euros pagats per la societat resident a l'estranger, i d'acord amb l'art. 32.1 LIS es podrien deduir 22.000 euros pagats per la societat no resident en concepte d'IS del seu país. Ara bé, la quantitat deduïble de 30.000 euros (8.000 + 22.000) supera la quota íntegra (20.000), per la qual cosa només es podran deduir de la quota íntegra la menor de les dues quantitats, és a dir, 20.000 euros.

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

En tots els casos de deducció per doble imposició que acabem d'assenyalar, la quantitat a deduir es limita al 50% de la quota íntegra (DA 15a LIS), i l'excés de l'import que s'ha de deduir sobre la quota es pot deduir de les quotes en els períodes impositius següents. S'afegeix que el dret de l'Administració per comprovar les deduccions per doble imposició pendents d'aplicar prescriurà al cap de 10 anys a comptar des de l'endemà del dia en què finalitzi el termini establert per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent al període impositiu en què es va generar el dret a la seva aplicació, i que transcorregut aquest termini, el contribuent haurà d'acreditar que les deduccions l'aplicació de les quals pretengui resulten procedents, així com la seva quantia, mitjançant l'exhibició de la liquidació o autoliquidació i de la comptabilitat, amb acreditació del dipòsit durant el citat termini en el registre mercantil.

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

## 6.2. Bonificacions i deduccions incentivadores

Hi ha dues classes de **bonificacions**<sup>55</sup>:

<sup>(55)</sup>Articles 33 i 34 LIS.

1) La primera s'aplica a rendes obtingudes a Ceuta i Melilla. Consisteix en la bonificació en un 50% de la quota que correspongui a les rendes obtingudes per entitats que operen a **Ceuta i Melilla** o en les seves dependències.

2) La segona s'aplica a determinades activitats de **prestació de serveis públics locals**. Consisteix en la bonificació del 99% de la quota que correspongui a les rendes derivades d'aquestes activitats.

D'altra banda, la normativa també recull una sèrie d'activitats que s'incentiven mitjançant **deduccions**<sup>56</sup>:

<sup>(56)</sup>Articles 35 a 39 LIS.

a) Activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica<sup>57</sup>: el 25 per cent (ampliable) de les despeses en recerca i desenvolupament; el 8 per cent de les inversions en elements de l'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis i terrenys, sempre que estiguin afectes exclusivament a les activitats de recerca i desenvolupament, i el 12 per cent de les despeses en innovació tecnològica.

<sup>(57)</sup>Art. 35 LIS i article 38 RIS.

b) Activitats que tinguin per objecte produccions cinematogràfiques i sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals<sup>58</sup>: el 25 per cent respecte del primer milió de base de la deducció i el 20 per cent sobre l'excés d'aquest import.

<sup>(58)</sup>Art. 36 LIS.

c) Activitats de **creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat**<sup>59</sup>: 9.000 euros en cas de discapacitat entre el 33 i el 65% i a 12.000 euros si el grau d'incapacitat és superior. En tots dos casos, la llei es refereix a cada persona/any d'increment de la mitjana de plantilla de treballadors, i no s'exigeix el requisit que el contracte sigui per temps indefinit.

<sup>(59)</sup>Article 38 LIS.

d) **Deducció per creació d'ocupació**<sup>60</sup>: les entitats que contractin el seu primer treballador amb un contracte de treball per temps indefinit de suport als emprenedors, definit en l'article 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol, de mesures urgents per a la reforma del mercat laboral, que sigui més jove de trenta anys, poden deduir de la quota íntegra la quantitat de 3.000 euros. I d'altra banda, les entitats que tinguin una plantilla inferior a cinquanta treballadors en el moment en què concertin contractes de treball per temps indefinit de suport als emprenedors, definits en l'article 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol, de mesures urgents per a la reforma del mercat laboral, amb aturats beneficiaris d'una prestació contributiva per desocupació, poden deduir de la quota íntegra el 50% del més baix dels imports següents: l'import de la prestació per desocupació que el treballador tingui pendent de percebre en el moment de la contractació, o l'import corresponent a dotze mensualitats de la prestació per desocupació que tingui reconeguda. En el supòsit de contractes a temps parcial, aquestes deduccions s'apliquen de manera proporcional a la jornada de treball pactada en el contracte.

<sup>(60)</sup>Article 37 LIS.

Finalment, com a **norma general aplicable a tota aquesta sèrie de deduccions**<sup>61</sup>, hem de tenir en compte el següent:

<sup>(61)</sup>Article 44 LIS.

- L'import conjunt de totes aquestes deduccions té com a límit el 25 per cent de la quota, una vegada ja restades les deduccions tècniques anteriors i les bonificacions; si bé en determinats casos s'eleva al 50 per cent.
- L'excés sobre la quota es podrà deduir de les quotes dels períodes impositius corresponents als quinze anys immediats i successius, termini ampliable a divuit anys en el cas de la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica<sup>62</sup>.
- Una mateixa inversió **no es pot deduir en més d'una entitat** i els béns afectats hauran de romandre en funcionament durant un termini mínim.
- En el cas d'**inversions finançades amb subvencions** s'haurà de descomptar de la base de deducció l'import de la subvenció (art. 35.1 LIS).

<sup>(62)</sup>Art. 35 LIS.

- Els subjectes passius que tributin al tipus general i al tipus incrementat del 30 per cent que generin la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica de l'art. 35 LIS poden optar per aplicar-la en els termes generals o, alternativament, si es compleixen els límits i requisits inclosos en l'art. 39.2 LIS, sense sotmetre's al límit de l'article 39.1 LIS (25 o 50 per cent de la quota com a límit de l'import conjunt de totes les deduccions aplicables), sempre que renunciïn a un 20 per cent dels imports d'aquesta deducció, i poden sol·licitar en aquest segon cas la devolució en cas d'insuficiència de quota. Addicionalment, en el cas que les despeses de recerca i desenvolupament del període impositiu superin el 10 per cent de l'import net de la xifra de negocis del període, la deducció prevista en l'apartat 1 de l'art. 35 LIS generada en aquest període impositiu pot quedar exclosa del límit establert en l'art. 39.1 LIS i aplicar-se o abonar-se amb un descompte del 20 per cent de l'import en la primera declaració que es presenti transcorregut el termini d'un any que exigeix la lletra a) de l'art. 39.1 LIS, fins a un import addicional de 2 milions d'euros.
- En el cas d'insuficiència de quota en l'aplicació de la deducció prevista en l'apartat 2 de l'art. 36 LIS (que recull la deducció a favor dels productors registrats en el Registre d'Empreses Cinematogràfiques del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport que s'encarreguin de l'execució d'una producció estrangera de llargmetratges cinematogràfics o d'obres audiovisuals que permetin la confecció d'un suport físic previ a la seva producció industrial seriada), es podrà sol·licitar el seu abonament a l'Administració tributària a través de la declaració de l'IS.

### Exemple

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

La suma de deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats està subjecta al límit general del 25 per cent de la quota íntegra minorada en les deduccions per a evitar la doble imposició interna i internacional i les bonificacions (últim paràgraf de l'art. 39.1 LIS).

En el nostre cas:

Límit:  $(\text{quota íntegra deduccions doble imposició bonificacions}) \times 25\% = (27.903,45 - 1.458,33) \times 25\% = 6.611,25$  euros.

Com que la quantitat de les dues deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats ( $8.000 + 3.000 = 11.000$  euros) supera el límit (6.611,25 euros), no és deduïble tota la quantitat, sinó únicament aquesta última xifra. L'excés no deduïble es podrà deduir en els períodes impositius corresponents als divuit anys immediats i successius, en tractar-se d'activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica.

### 6.3. Deducció dels pagaments a compte

Una vegada practicades les deduccions i les bonificacions que escaiguin, cal deduir de la quota els pagaments ja satisfets a compte de l'IS<sup>63</sup> (**retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats**, el càlcul dels quals s'explica en l'apartat següent sobre la gestió de l'impost). Com correspon a la seva naturalesa, l'excés d'aquests imports sobre la quota dóna lloc a devolució.

<sup>(63)</sup>Article 41 LIS.

## 7. Gestió de l'impost

Les delegacions de l'AEAT porten un **índex de les entitats** el domicili fiscal de les quals es troba en el seu àmbit territorial, amb la finalitat de comprovar si les entitats compleixen les obligacions formals que els corresponen. Són les entitats les que han de sol·licitar l'alta en l'índex d'entitats mitjançant la declaració censal; sense aquesta alta no poden accedir a sol·licitar cap tipus d'inscripció en el Registre Mercantil<sup>64</sup>. La falta de presentació de declaracions durant tres períodes impositius successius o la declaració com a fallits dels debits per a la Hisenda pública provoca la baixa provisional de l'entitat de l'índex d'entitats, i es reflecteix també en el Registre Mercantil.

<sup>(64)</sup>Articles 118 i 119 LIS i article 57 RIS.

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la **declaració** en el lloc i la forma que estableixi el Ministeri d'Hisenda. Això no és així en el cas de les entitats totalment exemptes, mentre que les entitats parcialment exemptes han de declarar totes les seves rendes, les exemptes i les no exemptes. En el moment de presentar la declaració, els subjectes passius han de **liquidar** l'impost i ingressar-ne l'import<sup>65</sup>. Si la declaració resulta a retornar, l'Administració ho ha de fer d'ofici en un termini màxim de sis mesos. Aquest termini es redueix a un mes si l'Administració practica una liquidació provisional. L'IS també es pot pagar amb béns del patrimoni històric espanyol<sup>66</sup>.

<sup>(65)</sup>Articles 124 a 127 LIS i art. 58 RIS.

<sup>(66)</sup>Article 125.2 LIS.

Els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte de la liquidació de l'IS<sup>67</sup> corresponent a l'exercici en curs tres vegades l'any. Els **pagaments fraccionats** s'han de fer els primers 20 dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any. Hi ha dues maneres de determinar l'import que s'ha de satisfer:

<sup>(67)</sup>Article 40 LIS.

1) S'aplica el percentatge del 18 per cent (modificable per Llei de pressupostos generals de l'Estat) sobre la quota que cal ingressar de l'últim exercici tancat, el termini de declaració del qual ja hagi finalitzat.

2) S'aplica un percentatge que resulta de multiplicar per cinc setens el tipus de gravamen del 18 per cent (modificable per Llei de pressupostos generals de l'Estat) arrodonit per defecte sobre una base imposable parcial corresponent als mesos transcorreguts des de l'inici de l'exercici en el mes en què s'ha de satisfer el pagament fraccionat, minorat en les deduccions i bonificacions i en les retencions i ingressos a compte<sup>68</sup>.

<sup>(68)</sup>Art. 40.3 LIS

El contribuent queda vinculat a aquesta segona modalitat del pagament fraccionat respecte dels pagaments corresponents al mateix període impositiu i següents, mentre no es renunciï a la seva aplicació a través de la corresponent

declaració censal que ha d'exercitar-se en els mateixos terminis establerts en el paràgraf anterior. No obstant això, estan obligats a aplicar aquesta segona modalitat de càlcul dels pagaments fraccionats els contribuents l'import net de la xifra de negocis dels quals ha superat la quantitat de 6 milions d'euros durant els 12 mesos anteriors a la data en què s'inicia el període impositiu al qual correspongui el pagament fraccionat. A més, en la DA 14a LIS s'indica que els contribuents l'import net de la xifra de negoci dels quals, en els 12 mesos anteriors a la data en què s'iniciï el període impositiu, sigui 10 milions d'euros com a mínim i no tributin en els tipus reduïts del 10%, 1% o 0% segons els apartats 3, 4 i 5 de l'article 29 LIS, ni estiguin sotmeses al règim especial de les societats anònimes cotitzades d'inversió en el mercat immobiliari (SOCIMI), hauran de tenir en compte, amb relació als pagaments fraccionats que es facin en aquesta segona modalitat obligatòria a la qual s'acaba d'al·ludir, les especialitats següents:

a) La quantitat a ingressar no podrà ser en cap cas inferior al 23% del resultat positiu del compte de pèrdues i guanys de l'exercici dels 3, 9 o 11 primers mesos de cada any natural o, per a contribuents el període impositiu dels quals no coincideixi amb l'any natural, de l'exercici transcorregut des de l'inici del període impositiu fins al dia anterior a l'inici de cada període d'ingrés del pagament fraccionat, determinat d'acord amb el Codi de Comerç i altra normativa comptable de desenvolupament, minorat exclusivament en els pagaments fraccionats fets amb anterioritat, corresponents al mateix període impositiu. En cas de contribuents als quals resulti d'aplicació el tipus de gravamen incrementat del 30% previst en el paràgraf primer de l'apartat 6 de l'article 29 LIS (entitats de crèdit i entitats que es dediquin a l'exploració, recerca i explotació de jaciments i emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs), el percentatge establert en aquest paràgraf serà del 25 per cent.

Quedarà exclòs del resultat positiu referit, l'import que es correspongui amb rendes derivades d'operacions de quitament i espera conseqüència d'un acord de creditors del contribuent, i inclosa en aquest resultat la part de l'import que s'integri en la base imposable del període impositiu. També quedarà exclòs, a aquest efecte, l'import del resultat positiu conseqüència d'operacions d'augment de capital o fons propis per compensació de crèdits que no s'integri en la base imposable per aplicació de l'apartat 2 de l'article 17 LIS.

En cas d'entitats parcialment exemptes a les quals resulti d'aplicació el règim fiscal especial establert en el capítol XIV del títol VII de la LIS (entitats i institucions sense ànim de lucre no incloses en el títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge; unions, federacions i confederacions de cooperatives; col·legis professionals, associacions empresarials, cambres oficials i sindicats de treballadors; fons de promoció d'ocupació constituïts a l'empara de l'article 22 de la Llei 27/1984, de 26 de juliol, sobre reconversió i reindustrialització; mútues col·laboradores de la Seguretat Social, i entitats de dret públic Ports de l'Estat i respectives de les comunitats autònomes, a més d'Autoritats



Portuàries), s'haurà de prendre com a resultat positiu el corresponent exclusivament a rendes no exemptes. En cas d'entitats a les quals resulti d'aplicació la bonificació per prestació de serveis públics locals establerta en l'article 34 LIS, s'haurà de prendre com a resultat positiu el corresponent exclusivament a rendes no bonificades.

b) El percentatge a què es refereix l'últim paràgraf de l'apartat 3 de l'article 40 LIS (percentatge que resulti de multiplicar per cinc setens el tipus de gravamen arrodonit per defecte) haurà de ser en aquest cas el resultat de multiplicar per dinou vintens el tipus de gravamen arrodonit per excés.

c) Finalment, s'ha de tenir en compte la incidència del règim econòmic fiscal de Canàries i de la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta o Melilla en el càlcul dels pagaments fraccionats que han d'efectuar els subjectes passius de l'impost, en els termes que disposa la DA 5a LIS.

Finalment, s'afegeix en relació amb les dues modalitats de pagament fraccionat que les societats amb període impositiu no coincident amb l'any natural han de presentar els tres pagaments fraccionats a compte de l'esmentat període. S'estableix expressament per a aquest supòsit que cadascun dels pagaments fraccionats s'imputa al període impositiu que està en curs el dia anterior a cada període d'ingrés. En qualsevol cas, les entitats que tributen al tipus de l'1 o 0 per cent, segons els números 4 i 5 de l'article 29 LIS, no han d'efectuar ni presentar pagaments fraccionats.

En l'IS els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent, i també les comunitats de béns i les de propietaris i empresaris i professionals individuals, estan obligats a practicar **retencions**<sup>69</sup> sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, i també a satisfer **ingressos a compte** quan les rendes s'abonin en espècie i sobre els interessos la freqüència de liquidació dels quals sigui superior a dotze mesos. No obstant això, hi ha una sèrie de supòsits en els quals no cal practicar retenció<sup>70</sup> perquè l'entitat perceptora de les rendes no n'ha d'abonar l'IS. Com que la LIS no defineix ni distingeix entre els diferents components de renda, és l'article 60 RIS el que detalla les rendes sobre les quals s'ha de practicar la retenció. El subjecte obligat a retenir ha de presentar les declaracions corresponents i un resum anual de les retencions i dels ingressos fets a compte.

<sup>(69)</sup>Articles 128 i 129 LIS i articles 60 a 68 RIS.

<sup>(70)</sup>Article 128.4 LIS i 61 RIS.

Les **rendes sotmeses a retenció** són:

- Les derivades de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, de la cessió a tercers de capitals propis i les rendes recollides en l'article 25 de la LIRPF.

- Els premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin o no vinculats a l'oferta, promoció o venda de béns, productes o serveis determinats.
- Les contraprestacions obtingudes com a conseqüència de l'atribució de càrrecs d'administrador o conseller en altres societats.
- Les procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a la seva utilització, tot i que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans, tot i que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les obtingudes a conseqüència de transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva.
- les obtingudes com a conseqüència de la reducció de capital amb devolució d'aportacions i de la distribució de la prima d'emissió, realitzades per societats d'inversió de capital variable regulades en la Llei d'institucions d'inversió col·lectiva no sotmeses al tipus general de gravamen o organismes d'inversió col·lectiva equivalents a les societats de capital variable registrats en un altre estat, així com per les societats emparades en la Directiva 2009/65/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 13 de juliol de 2009, per la qual es coordinen les disposicions legals, reglamentàries i administratives sobre determinats organismes d'inversió col·lectiva en valors mobiliaris;
- Sobre l'import total dels contractes quan comprenguin prestacions de serveis o cessions de béns d'immobles, juntament amb la cessió de béns i drets recollits en l'article 25.4 LIRPF.

Els supòsits més destacats dels que recull l'article 61 RIS sobre els quals **no cal practicar retenció** són:

- Les rendes obtingudes per entitats totalment exemptes.
- Els dividendes o les participacions en beneficis repartits per agrupacions d'interès econòmic i per unions temporals d'empreses que rebin els socis, que hagin d'imputar bases imposables d'aquestes entitats.
- Els dividendes o les participacions en beneficis que procedeixin d'entitats en les quals es tingui una participació significativa i mantinguda en el temps.

- Les rendes obtingudes pel canvi d'actius en els quals estiguin invertides les provisions de les assegurances de vida en els quals el prenedor assumeix el risc de la inversió.
- Els dividendes o les participacions en beneficis i interessos satisfets entre societats que formin part d'un grup de societats, que tributi pel règim especial previst per a aquestes.
- Els premis de loteries i apostes que estiguin exempts del gravamen especial introduït per la DA 33a. de la Llei 35/2006 a causa del seu import.

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

- 1) Amb caràcter general, el **19%**.
- 2) Quan es tracti de rendes procedents de l'arrendament o del subarrendament d'immobles urbans situats a Ceuta, Melilla o les seves dependències, obtingudes per entitats domiciliades en aquests territoris o que hi operin mitjançant establiment o sucursal, aquest percentatge s'ha de dividir entre dos.
- 3) En el cas de rendes procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a la seva utilització, el **24%**.
- 4) Els premis de loteries i apostes que per la seva quantia estiguin subjectes i no exempts del gravamen especial de determinades loteries i apostes regulat en la DA 33a. de la LIRPF, el **20%**.

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

La LIS recorda expressament l'**obligació de portar la comptabilitat**<sup>71</sup> que recullen el Codi de comerç i altres normes aplicables als subjectes passius de l'impost, alhora que regula les conseqüències d'incomplir aquesta obligació.

<sup>(71)</sup>Articles 120 a 122 LIS.

L'Administració tributària en pot fer la comprovació i la investigació mitjançant l'examen de la comptabilitat, dels llibres, de la correspondència, de la documentació i dels justificants relacionats amb els negocis del subjecte passiu, inclosos els programes de comptabilitat i els arxius i suports magnètics. L'Administració tributària pot, a més, analitzar directament la documentació i els altres elements assenyalats, i pot prendre nota per mitjà dels seus agents de les anotacions comptables que s'estimin necessàries i obtenir una còpia, fins i tot en suports magnètics, de qualsevol de les dades o dels documents als quals s'ha fet referència. Finalment, l'Administració tributària podrà comprovar i investigar els fets, actes, elements, activitats, explotacions, valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària. En aquest sentit, podrà regularitzar els imports corresponents a aquelles partides que s'integrin en la base imposable en els períodes impositius objecte de comprovació, tot i que aquests derivin d'operacions realitzades en períodes impositius prescrits.

Entre les obligacions previstes en la LIS, destaca la que prescriu que els subjectes passius que facin revaloracions comptables<sup>72</sup> l'import de les quals no s'hagi inclòs en la base imposable n'hauran d'esmentar en la memòria l'import, els elements afectats i el període o períodes impositius en què es van practicar.

<sup>(72)</sup>Article 122 LIS.

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

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. En l'IS, les amortitzacions són una despesa deduïble...
  - a) sempre que es respectin els criteris comptables.
  - b) solament si l'Administració ho admet expressament.
  - c) si s'apliquen les correccions fiscals que preveu la llei als criteris comptables.
  
2. Segons l'IS, els dividendes que lliura la societat als socis...
  - a) són una despesa deduïble.
  - b) són una despesa no deduïble.
  - c) n'estan exempts si es reinverteixen en la societat.
  
3. L'advocat d'una empresa, en el moment de fer la declaració de l'IS, es planteja quina d'aquestes partides no és deduïble.
  - a) L'IBI.
  - b) La multa que la Inspecció de Treball va imposar a l'empresa per incompliment de la normativa sobre seguretat laboral.
  - c) L'import dels xecs regal que l'empresa va repartir entre els treballadors per Nadal.
  
4. Una societat ha pagat en un període impositiu en concepte d'interessos per préstecs un total d'un milió d'euros, i el benefici operatiu de l'empresa en aquest exercici és de tres milions d'euros. A l'efecte del càlcul de la base imposable de l'IS d'aquest subjecte...
  - a) aquesta societat es pot deduir fiscalment 900.000 euros.
  - b) aquesta societat es pot deduir fiscalment 3.000.000 d'euros.
  - c) aquesta societat es pot deduir fiscalment 1.000.000 d'euros.
  
5. En l'IS, el criteri d'imputació temporal de la meritació...
  - a) s'aplica en tots els casos, tret que les normes comptables diguin el contrari.
  - b) pot no ser aplicat si així ho decideix l'Administració amb un procediment.
  - c) solament és aplicable a petició del contribuent.
  
6. Una societat que té una plantilla de 75 treballadors contracta un treballador nou de 35 anys en situació de desocupació, que anteriorment cobrava prestacions públiques per aquesta situació, per mitjà d'un contracte de treball per temps indefinit de suport als emprenedors. A l'efecte de l'IS...
  - a) aquesta societat no es pot deduir en la quota íntegra 3.000 euros.
  - b) aquesta empresa es pot deduir en la quota íntegra el menor de dos imports: la prestació per desocupació que el treballador tingui pendent de percebre en el moment de la contractació o l'import corresponent a dotze mensualitats de la prestació per desocupació que tingui reconeguda.
  - c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.
  
7. En l'IS, les societats d'inversió immobiliària...
  - a) tributen al tipus de gravamen de l'1%, si compleixen uns requisits determinats.
  - b) n'estan exemptes, si compleixen uns requisits determinats.
  - c) gaudeixen d'un règim especial, si compleixen uns requisits determinats.
  
8. En l'impost de societats no són contribuents...
  - a) les societats agràries de transformació.
  - b) els fons d'inversió col·lectiva de tipus tancat.
  - c) les dues anteriors respostes són incorrectes.

9. En l'àmbit de l'IS, les despeses de personal d'una entitat que corresponen a investigadors qualificats adscrits en exclusiva a activitats de recerca i desenvolupament...

- a) originen el dret a practicar una deducció addicional del 17%.
- b) originen el dret a practicar una deducció addicional del 25%.
- c) no són deduïbles.

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

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

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

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

12. Són subjectes passius de l'IS...

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

13. L'IS es merita...

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

14. A l'efecte de l'IS, s'aplica una deducció en la quota íntegra...

- a) per activitats d'exportació.
- b) per béns d'interès cultural.
- c) per creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat.

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

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

### Casos pràctics

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

a) L'abril de l'any  $x - 2$  la societat Quatrepasses, SA, dedicada a activitats immobiliàries, es va donar d'alta en el cens d'entitats de la delegació de l'AEAT de Madrid, però no es va inscriure en el Registre Mercantil corresponent fins al novembre de l'any  $x$ .

b) La societat Quatrepèls, SA, que es dedica a la fabricació de productes de cosmètica i peruqueria i exerceix l'activitat des de l'any  $x - 20$ , es va donar de baixa d'aquesta activitat el febrer de l'any  $x$ .

c) L'Ajuntament de Vila-roca percep, entre els ingressos corrents, 150.253,03 euros anuals derivats de l'arrendament d'uns terrenys a una societat dedicada a l'emmagatzematge de mobles.

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

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

a) L'empresa Gallcanta, SA, que es dedica a la fabricació i venda d'animals de peluix, patrocina un equip que participa en una carrera ciclista amb una contribució econòmica de 1.803,04 euros. Els components d'aquest equip ciclista porten el nom de l'empresa a les samarretes.

b) La mateixa empresa, Gallcanta, SA, lliura cada any als seus empleats, amb motiu de les festes nadalenques, una cistella de Nadal valorada en 90,15 euros.

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

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

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

19. Concreteu si les operacions següents són deduïbles o no de la quota de l'IS i, en cas afirmatiu, calculeu la quantitat que seria deduïble:

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

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

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

20. L'any X, una societat domiciliada a Ciudad Real dota tres provisions:

a) Provisió comptable de 150.000 euros, per a pagar indemnitzacions en previsió que, per la crisi econòmica, es veurà obligada a acomiadar cinc treballadors en el futur.

b) Provisió per a satisfer en anys futurs unes primes als seus directius per un total de 700.000 euros, que percebran aquests subjectes sempre que no canviïn d'empresa i obtinguin una determinada rendibilitat en les seves tasques, i provisió a favor de la resta de personal per contribucions als promotors de plans de pensions per un import de 200.000 euros.

c) Provisió de 30.000 euros per a fer front a les despeses de reparació gratuïta en concepte de garantia de determinats productes que comercialitza durant el primer any de la seva adquisició. La relació de despeses realitzades per a fer front a les garanties i vendes de productes que tenen la garantia viva que ha incorregut en els últims tres anys és la següent:

Any X2: despeses de 15.000 euros i vendes d'1.000.000 euros.

Any X1: despeses de 20.000 euros i vendes d'1.200.000 euros.

Any X: despeses de 27.900 euros i vendes d'1.500.000 euros.

Total dels tres anys: despeses de 62.900 euros i vendes de 3.700.000 euros.

Indiqueu si cal fer algun ajust fiscal i, en cas afirmatiu, determineu quina quantia cal ajustar i si l'ajustament és positiu o negatiu.

21. L'entitat mercantil Mariano, SA, sotmesa al règim general de l'IS, té la seva seu d'adreça efectiva i el seu domicili social a Ceuta, on desenvolupa una activitat que tanca un cicle mercantil que determina resultats econòmics. Aquesta entitat té l'any X (el seu exercici social coincideix amb l'any natural) un resultat comptable derivat del seu compte de pèrdues i guanys de 585.698 euros. En aquest resultat apareixen dotades les amortitzacions a un 20 per cent lineal de dos béns adquirits aquest mateix any per 6.000 i 29.000 euros (dotacions de 1.200 i 5.800 euros, respectivament). No obstant això, l'empresa té dret a l'aplicació de la llibertat d'amortització fiscal d'aquests i pretén exercir-ne dret en el màxim possible. També figuren comptabilitzats l'impost mateix de societats de l'any X1 per un import de 72.500 euros, una sanció tributària de 7.200 euros i un recàrrec de constrenyiment per aquell tribut de 7.250 euros. Finalment, figura la dotació d'una provisió per deterioració d'uns crèdits que té enfront de proveïdors en concurs de creditors per l'import total del deute (200.000 euros), dels quals 80.000 corresponen a proveïdors en concurs de creditors i 120.000 euros a crèdits deguts per persones o entitats vinculades que no es troben en situació de concurs.

Determineu la base imposable de la societat, explicant els ajustos realitzats, i la seva quota tributària tenint en compte que aquest contribuent no té dret a cap de les deduccions previstes en la LIS i que ha realitzat uns pagaments fraccionats de 90.000 euros.



## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. b

4. c

5. b

6. a

7. a

8. c

9. a

10. b

11. c

12. c

13. b

14. c

15. a

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

La societat Quatrepassos, SA, és subjecte passiu de l'IS en virtut del que disposa l'article 7.1.a) LIS, i ha de presentar la declaració d'aquest impost relativa a l'any  $x$ , ja que a partir del moment de la inscripció en el Registre Mercantil adquireix personalitat jurídica.

La societat Quatrepassos, SA, és subjecte passiu de l'IS d'acord amb el que estableix l'article 7.1.a) LIS, i ha de presentar la declaració d'aquest impost corresponent a l'any  $x$ , atès que una societat és subjecte passiu de l'IS mentre subsisteix la seva personalitat jurídica, que únicament s'extingeix per la inscripció de la dissolució en el Registre Mercantil.

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

L'Ajuntament de Vila-roca és subjecte passiu de l'IS, però n'està exempt (exempció total) d'acord amb el que estableix l'article 9.1.a) LIS. Per tant, no està obligat a presentar declaració de l'IS pels rendiments obtinguts per l'arrendament dels terrenys (article 124.2 LIS).

17. El préstec que fa el senyor Costa, soci de Ruïnosa, SA, a aquesta empresa constitueix una operació vinculada, d'acord amb l'article 18 LIS. Els interessos dels préstecs, a pesar que s'han pactat, s'han de computar a efectes de l'IS pel valor normal de mercat entre parts independents.

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

Les despeses que té l'empresa Gallcanta, SA, relatives al patrocini de l'equip ciclista són despeses deduïbles per a la determinació de la base imposable de l'IS en concepte de publicitat o propaganda (article 10 LIS). No procedeix cap ajust fiscal extracomptable.

El lliurament de cistelles de Nadal als empleats no té la consideració de liberalitat per part de l'empresa Gallcanta, SA; per tant, d'acord amb l'article 15.e) LIS té la consideració de deduïble per a determinar la base imposable de l'IS. No procedeix cap ajust fiscal extracomptable.

D'acord amb la lletra *a* de l'article 15 LIS, el repartiment de dividendes no és deduïble com a despesa per a determinar la base imposable de l'IS a causa que són quantitats que retribueixen el capital propi i constitueixen distribucions de beneficis. Procedeix un ajust fiscal extracomptable positiu.

Així mateix, tampoc no són deduïbles com a despeses per a l'establiment de la base imposable d'aquest impost les primes d'assistència a juntes d'accionistes ni les distribucions de reserves als socis. Procedeix un ajust fiscal extracomptable positiu.

Els salaris, els sous i les remuneracions de tot tipus del personal són una despesa deduïble per a determinar la base imposable de l'IS, d'acord amb l'article 10 LIS. En conseqüència, les quantitats pagades als treballadors en concepte d'hores extraordinàries són deduïbles per a Gallcanta, SA. No procedeix cap ajust fiscal extracomptable.

Els interessos meritats per l'ús de capital aliè, de conformitat amb el que disposa l'article 10 LIS, tenen la consideració de despeses deduïbles per a determinar la base imposable de l'impost. Així, doncs, l'empresa Gallcanta, SA, pot deduir els 1.983,34 euros pagats en concepte d'interessos meritats pel préstec, però no els 901,52 euros d'amortització del capital. Procedeix un ajust fiscal extracomptable positiu per a aquesta última quantitat.

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

a) Els ingressos invertits en recerca i desenvolupament (R+D) donen dret a practicar una deducció de la quota del 25 per cent de les despeses que han tingut lloc en el període impositiu per aquest concepte. Ara bé, en el cas d'haver rebut alguna subvenció per la realització d'aquestes activitats, cal minorar les despeses efectuades per l'import de la subvenció (article 35.1 LIS).

Base de la deducció:  $120.202,42 - 24.040,48 = 96.161,94$  euros.

Deducció de la quota:  $96.161,94 \times 25 \% = 24.040,49$  euros.

L'art. 39.2 LIS afegeix la possibilitat que els subjectes passius que tributin al tipus general i al tipus del 30 per cent que generin aquesta deducció puguin optar per aplicar-la en els termes generals o, alternativament, si es compleixen els límits i requisits inclosos en aquest precepte, sense sotmetre's al límit de l'article 39.1 LIS sempre que renunciïn a un 20 per cent dels imports d'aquesta deducció, i poden sol·licitar en aquest segon cas la devolució en cas d'insuficiència de quota.

b) D'acord amb l'article 38 LIS, la societat Manetes, SA, pot deduir per la contractació del treballador invident com a telefonista 9.000 euros en cas que el grau de discapacitat d'aquest subjecte reconegut se situï entre el 33 i el 65%, i 12.000 euros si el grau d'incapacitat és superior. En tots els casos, la llei es refereix a cada persona/any d'increment de la mitjana de plantilla de treballadors, no s'exigeix que el contracte sigui per temps indefinit i no es fa cap referència a cap requisit d'edat del treballador discapacitat contractat. Quant a la contractació del treballador com a recepcionista, d'acord amb l'art. 37 LIS, l'entitat podria aplicar en primer lloc una deducció a la quota íntegra de 3.000 euros si es tractés de la contractació del seu primer treballador amb un contracte de treball per temps indefinit de suport als emprenedors, definit en l'article 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol, de mesures urgents per a la reforma del mercat laboral, i el treballador fos més jove de trenta anys, circumstància que no es produeix en el supòsit perquè el recepcionista té cinquanta-cinc anys en el moment de la contractació. Ara bé, per a aquesta contractació sí seria possible, en canvi, aplicar-hi una segona deducció, igualment inclosa en l'art. 37 LIS, que exigiria que la societat Manetes, SA, tingués una plantilla inferior a cinquanta treballadors, se signés amb el nou treballador recepcionista un contracte de treball per temps indefinit de suport als emprenedors, definit en l'article 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol, de mesures urgents per a la reforma del mercat laboral, i aquest nou recepcionista fos en el moment de la contractació un aturat beneficiari d'una prestació contributiva per desocupació. Si es compleixen tots aquests requisits, la societat Manetes, SA, pot deduir de la quota íntegra del seu IS el 50% del més petit dels imports següents: l'import de la prestació per desocupació que el treballador tingui pendent de percebre en el moment de la contractació, o l'import corresponent a dotze mensualitats de la prestació per desocupació que tingui reconeguda.

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

20. En el primer cas, la provisió per reestructuració del personal per fer front en el seu moment a possibles indemnitzacions que puguin produir-se en cas d'acomiadaments del seu personal no és fiscalment deduïble perquè respon a una simple expectativa, de manera que l'empresa no presenta una responsabilitat certa fins que no s'extingeixi el contracte de treball després de l'acomiadament. L'art. 14.3.a) LIS indica clarament que no són deduïbles les

despeses derivades d'obligacions implícites o tàcites. Per tant, la despesa no respon en aquest cas a cap contracte ni obligació legal i només serà deduïble quan sorgeixi l'obligació legal de satisfer les indemnitzacions, però no en el moment de dotar la provisió. Com que en aquest supòsit s'aplica una despesa comptable que no és deduïble fiscalment, en la liquidació de l'IS d'aquesta societat cal fer un ajust positiu en el resultat comptable per un import de 150.000 euros.

En el segon cas, la provisió per despeses de personal per les primes a favor dels directius és una provisió per a despeses de personal amb incertesa sobre la seva quantitat o venciment. Aquesta despesa comptable no és fiscalment deduïble, perquè l'art. 14.2 LIS estableix la no deduïbilitat d'aquest tipus de retribucions a llarg termini, amb excepció de les aportacions a plans de pensions. L'any X, doncs, la provisió dotada per cobrir les primes a satisfer als directius no és deduïble fiscalment, i ho serà només en els anys propers quan les primes siguin satisfetes als seus perceptors, juntament amb la resta de despeses de personal. En aquest cas, com que s'han dotat dues provisions, la provisió per primes als directius és una despesa comptable però no fiscal i caldrà fer en la liquidació de l'IS un ajust positiu de 700.000 euros. En canvi, la provisió per contribucions a plans de pensions és deduïble comptablement i també fiscalment, i no caldrà fer cap ajust.

Finalment, la tercera provisió per a despeses de reparació de productes venuts es contempla en l'art. 14.9 LIS, que reconeix la deduïbilitat de les provisions per cobrir riscos de garanties de reparació i revisió en el percentatge que representin les despeses que s'han tingut en els últims tres exercicis, incloent-hi l'actual, sobre les vendes amb garanties vives en cada exercici. En el nostre supòsit, el percentatge que representen les despeses sobre les vendes amb garanties dels anys X2, X1 i X és:  $(62.900 / 3.700.000) \times 100 = 1,7\%$ . Per tant, l'import de la provisió que com a màxim pot deduir fiscalment la societat és l'1,7% del total de les vendes realitzades l'any X de productes amb garantia:  $1.500.000 \times 1,7\% = 25.500$  euros. Com que la despesa comptable per la provisió és de 30.000 euros, segons s'indica en l'enunciat, i la despesa màxima fiscal és de 25.500 euros, cal fer en la liquidació de l'IS de la societat corresponent a l'any X un ajust fiscal positiu per la diferència:  $30.000 - 25.500 = 4.500$  euros.

21. Segons disposa l'art. 10.3 LIS, la base imposable de l'impost es calcula "corregint, mitjançant l'aplicació dels preceptes establerts en aquesta llei, el resultat comptable determinat d'acord amb les normes previstes en el Codi de comerç, en les altres lleis relatives a aquesta determinació i en les disposicions que es dictin en desenvolupament de les citades normes". Així, doncs, hem de partir del resultat comptable obtingut (585.698 euros) i a partir d'aquesta xifra realitzar les correccions pertinents.

En primer lloc, en relació amb les amortitzacions, segons s'indica en el supòsit, s'han comptabilitzat les amortitzacions lineals corresponents (1.200 i 5.800 euros), però fiscalment vol gaudir-se del benefici de la llibertat d'amortització i amortitzar íntegrament el primer any tots dos elements. Això implica que el resultat comptable ha de minorar-se (ajustos negatius) en els imports fiscalment amortitzables no comptabilitzats (4.800 i 23.200 euros), sense perjudici dels ajustos positius que procediran en els exercicis successius.

En segon lloc, en relació amb les despeses de naturalesa tributària o sancionadora, l'art. 15.1 LIS, en les seves lletres b) i c), en disposa la no deduïbilitat. En estar prèviament comptabilitzades, cal efectuar un ajust positiu (increment del resultat comptable) pels imports de les tres despeses (72.000, 7.200 i 7.250 euros).

Finalment, en relació amb la provisió per deterioració de crèdits, cal distingir dues situacions diferents: quant a la dotació per 80.000 euros, en estar els deutors en situació de concurs es dóna la circumstància prevista en l'art. 13.1.b) LIS, que sanciona la deduïbilitat de la dotació realitzada. No obstant això, en el segon supòsit, la dotació per 120.000 euros, en tractar-se de crèdits deguts per persones o entitats vinculades que no es troben en situació de concurs, la quantitat corresponent no serà deduïble (art. 13.1.2n LIS). En conseqüència, dels 200.000 euros comptabilitzats, 120.000 euros no seran fiscalment deduïbles, per la qual cosa procedirà integrar-los en la base imposable mitjançant un ajust de signe positiu.

Per tant, la base imposable quedarà de la manera següent:

Resultat comptable 585.698 euros

Amortització element 1 – 4.800 euros

Amortització element 2 – 23.200 euros

Impost de societats + 72.500 euros

Sanció tributària + 7.200 euros

Recàrrec de constreyniment + 7.250 euros

Deterioració per insolvència + 120.000 euros

Base imposable 764.648 euros

Partint d'aquesta base imposable, resulta aplicable el tipus de gravamen del 25% establert en l'art. 29.1 LIS:  $764.648 \times 25\% = 191.162$  euros.

En no ser procedent cap de les deduccions previstes en la llei, només resta aplicar la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta o Melilla de l'art. 33 LIS, l'apartat 3 del qual limita la bonificació a l'import de 400.000 euros de rendes obtingudes, mentre que per als imports superiors a aquest "l'aplicació de la bonificació prevista en aquest article exigirà l'acreditació del tancament a Ceuta o Melilla d'un cycle mercantil que determini resultats econòmics". Tenint en compte que aquesta última dada en el supòsit es dóna com a provada, la societat pot aplicar-se la bonificació del 50 per cent contemplada en la LIS, la qual cosa redueix la quota a satisfer a la meitat (95.581 euros).

D'aquesta xifra resultant d'aplicar la bonificació caldrà restar l'import dels pagaments fraccionats (art. 40 LIS), per la qual cosa definitivament la quota a ingressar per la societat serà  $95.581 - 90.000 = 5.581$  euros.

## Glossari

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

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

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

**CE** *f* Constitució espanyola.

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

**DA** *f* Disposició addicional.

**DT** *f* Disposició transitòria.

**elements patrimonials afectes** *m pl* Béns immobles en què es desenvolupa l'activitat del contribuent, o béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat, o bé qualsevol altre element patrimonial que sigui neces-sari per a obtenir els rendiments respectius.

**IBI** *m* Impost sobre béns immobles.

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

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

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

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

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

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

**LGT** *f* Llei general tributària.

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

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

**LSC** *f* Llei de societats de Capital.

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

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

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

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

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

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

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

**RD** *m* Reial decret.

**RDLeg** *m* Reial decret legislatiu.

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

**rendiment íntegre d'activitat econòmica** *m* Rendiment que, procedint del treball personal i del capital (conjuntament o només d'un d'aquests factors), representa per part del contribuent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans (o d'un dels dos), amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o serveis.

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

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

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

## Bibliografia

### 1. Obres generals

**Alguacil Marí, M. P.** (2017). "La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos fraccionados del Impuesto sobre sociedades". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 176).

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

**Alonso Alonso, R.** (dir.) (2010). *Impuesto sobre Sociedades. Casos prácticos* (2a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

**Blasco Merino, J.** (2015). "Modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en el Impuesto sobre Sociedades (primera y segunda parte)". *Estudios Financieros* (núm. 383 i 384).

**Burlada Echeveste, J. L.; Burlada Echeveste, I. M.** (2014). "Las medidas fiscales más beneficiosas en el Impuesto sobre Sociedades en los territorios históricos: la confirmación de su legalidad por el Tribunal Supremo tres la STJUE de 11 de septiembre de 2008". A J. Ramos Prieto (dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensiones europea e interna*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

**Cencerrado Millán, E.** (2014). "Medidas adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades ante la crisis económica". A: L. A. Malvárez Pascual (dir.). *Fiscalidad en tiempo de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters-Aranzadi.

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

**Corcuera Torres, A.** (2013). "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios Locales: a propósito de la STS de 15 de septiembre de 2011". *Tributos Locales* (núm. 111).

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

**D'Ocon Espejo, A. M.** (2013). "La exención plena en el Impuesto sobre Sociedades". A: P. Chico de la Cámara; M. Ruiz Garijo (dir.). *Régimen tributario del deporte*. Cizur Menor: Thomson Reuters.

**D'Ocon Espejo, A. M.** (2014). "Incidencia del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de las corporaciones locales". A: P. Chico de la Cámara; J. Galán Ruiz (dir.). *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*. Valladolid: Lex Nova.

**De la Peña Velasco, G.** (2014). "La técnica legislativa en el Impuesto sobre Sociedades". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 161).

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

**Díaz-Arias, J. M.** (2007). *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades*. Bilbao: Deusto Jurídico.

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

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

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

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

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

**Diversos autores** (2014). *Impuesto sobre Sociedades 2014. Memento práctico*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

**Diversos autores** (2014). "Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2013 (caso práctico)". *CEF Gestión, Revista de Actualización Empresarial* (núm. 190).

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

**González de Frutos, U.** (2017). "El impuesto sobre sociedades del futuro". *Estudios Financieros* (núm. 415).

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

**Gorospe Oviedo, J. I.** (2013). "Los fondos de pensiones y su sujeción al tipo cero en el Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. extra 6).

**Guerrero Muñoz, M. D.** (2013). "La aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades Locales y sus Entes dependientes". *Tributos Locales* (núm. 110).

**López Geta, J. M.** (2016). "Las sociedades civiles como contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades". *Carta tributaria* (núm. 12).

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

**Luchena Mozo, G. M.** (2015). "Imputación temporal de las operaciones a plazo o con precio aplazado del artículo 11.4 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: el criterio de la exigibilidad". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

**Magraner Moreno, F. J.** (2015). "La entidad patrimonial en el nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Estudios Financieros* (núm. 387).

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

**Málvarez Pascual, L. A.** (2013). "Evaluación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la luz del principio de seguridad jurídica". A: A. Cubero Truyo (coord.). *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Pamplona: Aranzadi.

**Málvarez Pascual, L. A.; Martín Zamora, M. P.** (2014). "Liquidación y registro contable del Impuesto sobre Sociedades (I) y (II)". *Quincena Fiscal* (núm. 11 i 12).

**Martínez Álvarez, J. A.; García Martos, D.; Callejo Arranz, S.** (2014). "El Impuesto sobre Sociedades: una herramienta de política económica". *Crónica Tributaria* (núm. 152).

**Merino Jara, I., García Luis, T.** (coords.) (2016). *La reforma del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Ministerio de Economía y Hacienda** (2014). *Manual Práctico del Impuesto de Sociedades 2013*. Madrid: Administración Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

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

**Navarro Alcázar, J. V.; Borrás Amblar, F.** (2014). *Impuesto sobre Sociedades (1). Régimen general. Comentarios y casos prácticos* (4a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

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

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

**Sánchez Pedroche, J. A.** (2017). *Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa reglamentaria*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

**Santaufemia Rodríguez, C.** (2014). "La reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 27/2014". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. Extra 11).

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

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



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

**Siota Álvarez, M.** (2013). "La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. 149).

**Soler Belda, R. R.** (2013). "Impuesto sobre Sociedades y progresividad (la paradoja de la aplicación de las deduccions)". *Impuestos* (núm. 2).

**Soler Belda, R. R.** (2013). "El motivo para las modificaciones en las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 14).

## 2. Base imposable i resultat comptable

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

**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.

**Bas Soria, J.** (2010). *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

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

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

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

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

**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 Guipuzkoa* (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).

**Calvo Vérguez, J.** (2014). "La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el Impuesto sobre Sociedades y su tratamiento en la reforma tributaria". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. Extra 11).

**Calvo Vérguez, J.** (2016). "El régimen sancionador de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", *Gaceta fiscal* (núm. 361).

**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 imprecisas bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

**Cordero González, E. M.** (2017). *Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi.

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

**Crespo Garrido, M., Lucas Durán, M., Calvo Vérguez, J.** (coords.) (2016). *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi.

**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).

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

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

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

**Esteban Marina, A.** (2014). "Las revalorizaciones contables de naturaleza voluntaria en el Impuesto sobre Sociedades (I) y (II)". *Tribuna Fiscal* (núm. 271 i 272).

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

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

**García Gómez de Zamora, R.** (2015). "Las nuevas reservas de capitalización y nivelación y la compensación de bases imponibles negativas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Carta Tributaria* (núm. 4).

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

**García Novoa, C.** (2016). *La deducibilidad de gastos financieros en el impuesto de sociedades*. Madrid: Marcial Pons.

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

**González Martínez, T.** (2015). "La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en períodos impositivos "prescritos" a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

**Guerra Reguera, M.** (2014). "Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades y prescripción". A F. Adame Martínez; J. Ramos Prieto (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

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

**Lasarte López, R.; Jiménez Cardos, S. M.** (2015). "La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables". *Crónica Tributaria* (núm. 155).

**López Espadafor, C. M.; Cámara Barroso, M. C.** (2014). "Actividades de I+D+I, Spin off e Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. 152).

**López Llopis, E.** (2016). "La determinación de la base imponible consolidada en la Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades (1ª y 2ª parte)". *Nueva fiscalidad* (núm. 1 y 2).

**Málvarez Pascual, L. A.; Martín Zamora, M. P.** (2015). "Las nuevas reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: las reservas de capitalización y nivelación". *Estudios Financieros* (núm. 383).

**Márquez Sillero, C.** (2016). "Tratamiento tributario de los «gastos por atenciones a clientes o proveedores» y «de promoción». Los gastos ilícitos: el art. 15. e) y f) de la Ley 27/2014, del 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de Sociedades". *Carta tributaria* (núm. 21).

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

**Martín Zamora, M. P.; Málvarez Pascual, L. A.** (2015). "Los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables y sus implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 10).

**Martín Zamora, M. P.; Málvarez Pascual, L. A.** (2015). "Las nuevas reservas de capitalización y nivelación en el Impuesto sobre Sociedades: análisis contable y fiscal". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

**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.

**Ortega Carballo, E.; Arias Plaza, R.; Sahagún Saiz, P.** (2013). "Tratamiento de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades". *Carta Tributaria* (núm. 9).

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

**Rodrigo Chaques, G.** (2013). "La limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, comparabilidad y análisis constitucional". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 362).

**Romero García, F.** (2016). "La deducibilidad fiscal de la provisión para responsabilidades en el Impuesto sobre Sociedades". *Estudios Financieros* (núm. 398).

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

**Sánchez Manzano, J. D.** (2017). "Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del Impuesto de Sociedades: La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes". *Quincena Fiscal* (núm. 13).

**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).

**Sanz Gadea, E.** (2015). "El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. Dividendos y plusvalías de cartera. Requisitos (I y II)". *Estudios Financieros* (núm. 384 i 387).

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

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

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

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

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

### 3. Aspectes internacionals

**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.

**Barreiro Carril, M. C.** (2016). "La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era post-BEPS". *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 15).

**Blanco García, A. J. del** (2014). "La deducción del interés nocional en el Impuesto sobre Sociedades: un estudio comparado". *Crónica Tributaria* (núm. Extra 1).

**Botella García-Lastra, C.** (2013). "Los obligados tributarios en el marco de la propuesta de base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. extra 6).

**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*. València: Tirant lo Blanch.

**Calderón Carrero, J. M.; Quintas Seara, A.** (2014). "Los pagos ilícitos a empleados públicos extranjeros en el marco de negocios y contratos internacionales: la problemática relativa a su (no) deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del Informe OCDE sobre la implementación del Convenio Anti-Corrupción". *Estudios Financieros* (núm. 371).

**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).

**Cordón Ezquerro, T.** (2014). "Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: perímetro de vinculación". *Crónica Tributaria* (núm. 152).

**Cordón Ezquerro, T.** (2015). "Obligaciones de documentación y régimen sancionador en las operaciones vinculadas. De la Ley 36/2006 a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. 155).

**Cuesta Cabot, G.** (2015). "El nuevo sistema de la corrección de la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 13).

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

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

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

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

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

**García-Torres Fernández, M. J.** (2014). "La reforma tributaria derivada del proceso armonizador comunitario y su repercusión en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 105).

**García-Torres Fernández, M. J.** (2014). "Efectos recientes en nuestro derecho interno de la armonización del Impuesto sobre Sociedades: deducción de intereses de préstamos y regulación de establecimientos permanentes". A: F. Adame Martínez; J. Ramos Prieto (coords.),

*Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**García-Torres Fernández, M. J.** (2016). "La expansión internacional de la empresa y las normas antielusión en el impuesto sobre sociedades". En: *Almagro Martín, C. (dir.). Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*. Madrid: Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

**García-Torres Fernández, M. J.** (2017). "Previsión del impacto armonizador de la propuesta de directiva de BICIS 2016 a la luz de nuestro impuesto sobre sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

**Lagos Rodríguez, M. G.; Álamo Cerrillo, R.** (2015). "El proceso de armonización del impuesto corporativo en la Unión Europea y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 11).

**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).

**López Rodríguez, J.** (2014). "Sobre la competencia fiscal internacional: especial consideración del Impuesto sobre Sociedades". A: J. Ramos Prieto (dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensiones europea e interna*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

**Machancoses García, E.** (2013). "El Impuesto sobre Sociedades en la jurisprudencia del TJUE. La doctrina Marks & Spencer en materia de tributación de las pérdidas transnacionales de grupos de sociedades: avances y deficiencias del estado actual de la cuestión y pautas de futuro". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 101).

**Machancoses García, E.** (2016). "Nueva cláusula anti-abuso de la LIS 27/2014 en la tributación de dividendos y plusvalías: Enfoque desde la lucha internacional contra las prácticas abusivas: Vulneración del Derecho comunitario", *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 15).

**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 subcapitalització y los Convenios de doble imposición". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 137 i 138).

**Pedrosa López, J. C.** (2015). "El tratamiento tributario de los "Juros sobre o capital propio" como instrumento financiero híbrido. Remisión a la Sentencia 712/2014, de la Audiencia Nacional". *Quincena Fiscal* (núm. 1-2).

**Pérez Bernabeu, B.** (2013). "La condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades como requisito para la aplicación del Convenio de Doble Imposición. Una reflexión sobre la *potential tax liability*". *Crónica Tributaria* (núm. extra 6).

**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*. Còrdova: Fundación Pedro Barrié de la Maza / Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

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

**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 subcapitalització: 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).