
Fiscalitat de la renda de les societats

PID_00264537

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



Universitat
Oberta
de Catalunya



Ana María Delgado García

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

L'encàrrec i la creació d'aquest recurs d'aprenentatge UOC han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2019)

Tercera edició: setembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars dels drets.

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Què grava l'IS i quines entitats han de pagar-lo?	7
1.1. En quines normes es regula l'impost?	7
1.2. Quines rendes tributen per l'IS?	7
1.3. On i quan s'aplica l'impost?	9
1.4. Quines entitats han de pagar l'IS?	9
2. Com es calcula la base imposable de l'IS?	11
2.1. Què són els ajustos fiscals?	11
2.2. Què són les normes sobre obtenció de rendes?	12
2.3. Quines despeses es poden deduir?	13
2.4. Com s'apliquen les regles de valoració?	17
2.5. En quin període s'imputen els ingressos i les despeses?	20
2.6. Quines reduccions es poden aplicar sobre la base imposable?	21
2.7. Com es compensen les bases imposables negatives?	22
3. Com es quantifica i es paga l'IS?	23
3.1. Quins tipus de gravamen i deduccions existeixen?	23
3.2. Què són els règims especials?	26
3.3. Com es gestiona l'impost?	31
Activitats	33
Exercicis d'autoavaluació	33
Solucionari	36

Introducció

L'existència de l'**impost de societats**, és a dir, un impost que grava l'obtenció de renda per part de les persones jurídiques, es fonamenta en el fet que, si no es grava la renda al moment en què l'obtenen les societats, en molts casos mai s'arribarà a sotmetre a imposició en evitar que aquesta renda arribi formalment a les mans dels socis.

L'impost de societats posseeix una gran eficàcia recaptatòria, servint com a mecanisme de control de fonts de renda, provoca molt poc rebuig social i constitueix, a més, un eficaç instrument de política econòmica. La determinació de la renda gravable en aquest impost es resol recurrent al concepte de benefici empresarial, així com utilitzant, amb aquesta finalitat i amb una rellevància cada vegada major, la comptabilitat empresarial.

En relació amb l'impost de societats, s'examina, d'una banda, el règim general de determinació de l'impost, especialment referent a la determinació de la base imposable i als ajustos fiscals que són necessaris per a la seva liquidació. Així mateix, fa esment als elements d'identificació i de quantificació del deute tributari i als aspectes relacionats amb la gestió de l'impost.

Per altra banda, cal tenir en compte que la normativa de l'impost contempla, juntament amb el règim general de l'impost, 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 i que cada vegada adquireixen una major importància en la configuració de l'impost.

Objectius

Els principals objectius a aconseguir són els següents:

- 1.** Entendre quines rendes tributen per l'impost de societats i amb quines normes es regula.
- 2.** Diferenciar on i quan s'aplica l'impost i quines persones jurídiques l'han de pagar.
- 3.** Determinar què són els ajustos fiscals, les normes sobre obtenció de rendes i quines despeses són deduïbles.
- 4.** Percebre els punts més importants en relació amb les regles de valoració i les d'imputació d'ingressos i despeses.
- 5.** Comprendre quin tipus de gravamen i quines deduccions de la quota s'apliquen en l'impost.
- 6.** Entendre les principals característiques dels règims especials i de la gestió de l'impost.

1. Què grava l'IS i quines entitats han de pagar-lo?

1.1. En quines normes es regula l'impost?

L'impost de societats és un impost **directe i personal**, ja que no és repercutible, que grava una manifestació directa de la capacitat econòmica com és l'obtenció de renda, al mateix temps que aquesta renda només es pot determinar en funció del subjecte que la percep¹. A més, l'IS també és un impost **objectiu i periòdic**.

⁽¹⁾Art. 1 LIS.

L'objecte de l'IS és la renda obtinguda per societats i altres entitats. El TRLIS manté un concepte **sintètic** de renda, sense distingir, com fa la LIRPF, la renda per raó de la font dels diferents rendiments que la componen². La llei de l'IS de 1978, en canvi, ja distingia i definia tres components de la renda societària: els rendiments empresarials o d'explotació econòmica, els rendiments d'elements patrimonials i els increments i disminucions patrimonials. No obstant això, actualment, aquesta classificació només té efecte en relació amb les retencions.

⁽²⁾Art. 4.1 LIS.

La regulació general de l'impost es troba en la **Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats**, que substitueix el RDLeg 4/2004, de 5 de març, que aprovava el text refós de l'anterior LIS.

Altres normes

El desenvolupament reglamentari del TRLIS es duu a terme pel RD 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el **reglament** de l'impost de societats.

Cal tenir en compte que el legislador ha deixat fora de la LIS alguns règims especials, com el de les **fundacions i associacions**, que es regula per mitjà de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge; o bé el règim fiscal de les **cooperatives**, que es regula en la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives.

1.2. Quines rendes tributen per l'IS?

L'obtenció de renda per part del subjecte passiu, qualsevol que sigui la seva font o origen, constitueix el **fet imposable** de l'IS³.

⁽³⁾Art. 4.1 LIS.

S'incorpora en la LIS⁴ el **concepte d'activitat econòmica** en termes similars a l'utilitzat en la LIRPF: l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i de recursos humans o d'un de tots dos amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. En el cas d'arrendament d'immobles és necessària una persona empleada amb contracte laboral i jornada completa.

⁽⁴⁾Art. 5.1 LIS.

En el supòsit d'entitats que formen part d'un grup de societats, el concepte d'activitat econòmica s'ha de determinar tenint en compte totes les que en formen part.

Les entitats patrimonials

L'art. 5.2 LIS estableix que s'entén per entitat patrimonial i que, per tant, no exerceix una activitat econòmica, aquella en què més de la meitat del seu actiu estigui constituït per valors o no estigui afectat a una activitat econòmica. Per a calcular aquesta meitat d'actius no afectats, s'ha establert el criteri de mesurar-los en els balanços trimestrals de cada exercici per extreure'n el valor mitjà. Així mateix, en aquest precepte legal s'esmenten els supòsits en què determinats valors no es computen a l'efecte de considerar una entitat patrimonial.

En relació amb la delimitació negativa del fet imposable, els art. 21 i 22 LIS preveuen dues **exempcions objectives**: d'una banda, l'exempció per a evitar la doble imposició sobre dividendes i rendes derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats residents i no residents en territori espanyol, i, d'altra banda, l'exempció de les rendes obtingudes a l'estranger mitjançant un establiment permanent.

Exempcions subjectives

La resta de les exempcions tenen en l'IS un marcat caràcter subjectiu, i aquest és el motiu pel qual es tractaran juntament amb el subjecte passiu, com també fa la LIS.

Règim de les exempcions per a eliminar la doble imposició

S'estableix un règim d'exempció general per a la renda derivada de participacions significatives, aplicable tant en l'àmbit intern com internacional. L'art. 21.1 LIS exigeix com a requisit que el percentatge de participació, directa o indirecta, en el capital o en els fons propis de l'entitat, ha de ser almenys del 5%, o bé que el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 20 milions d'euros. La participació corresponent s'ha de posseir de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi o, si no, s'ha de mantenir posteriorment durant el temps necessari per a completar aquest termini.

En 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% dels seus ingressos, l'aplicació d'aquesta exempció respecte d'aquestes rendes requereix que el contribuïent tingui una participació indirecta en aquestes entitats que compleixi els requisits assenyalats, llevat que el contribuïent acreditat s'han integrat a la base imposable de l'entitat participada sense tenir dret a l'aplicació d'un règim d'exempció o de deducció per doble imposició.

Adicionalment, 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 d'almenys el 10% en l'exercici en què s'hagin obtingut els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa. Aquest requisit s'entén complert en el supòsit de països amb els quals s'hagi subscrit un conveni per a evitar la doble imposició internacional.

En l'art. 21.3 LIS s'estableix 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. A més, cal tenir en compte que l'exempció que regula l'art. 21 LIS no és aplicable quan l'entitat participada sigui resident en un país o territori qualificat com a paradís fiscal, excepte que resideixi en un estat membre de la UE i el contribuïent acreditat que la seva constitució i operativa responen a motius econòmics vàlids i que exerceix activitats econòmiques.

D'altra banda, s'estableix l'exempció de les rendes obtingudes a l'estranger mitjançant un establiment permanent (art. 22 LIS). N'estan exemptes les rendes positives obtingudes a l'estranger mitjançant un establiment permanent situat fora del territori espanyol quan aquest hagi estat subjecte i no exempt a un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS espanyol amb un tipus nominal d'almenys un 10%. No obstant això, no s'integren a la base imposable les ren-

des negatives obtingudes a l'estranger mitjançant un establiment permanent, excepte en el cas de transmissió d'aquest o cessament de la seva activitat. I, finalment, cal assenyalar que n'estan exemptes, igualment, les rendes positives derivades de la transmissió d'un establiment permanent respecte del qual es compleixi el requisit de tributació.

1.3. On i quan s'aplica l'impost?

En relació amb l'àmbit d'aplicació de l'IS, cal assenyalar que l'impost s'aplica en tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims especials per raó del territori i del que es disposa en els tractats i convenis internacionals⁵. Referent a això, són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya.

⁽⁵⁾Arts. 2 i 3 LIS.

El criteri de subjecció a l'IS 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'obtenen⁶.

⁽⁶⁾Arts. 7.2 i 8 LIS.

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

Domicili fiscal

L'art. 8.2 LIS fixa els criteris per a determinar el domicili fiscal, que d'entrada s'identifica amb el domicili social. A l'efecte del domicili fiscal, és important tenir en compte l'art. 130 LIS (índex d'entitats) i l'art. 142 LIS (obligació del subjecte passiu de comunicar a l'Agència Tributària els canvis al domicili fiscal).

El **període impositiu** de l'IS coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat que, en la majoria dels casos, s'identifica amb l'any natural, i la **meritació** de l'impost té lloc l'últim dia del període impositiu (normalment, el 31 de desembre, quan se sol tancar la comptabilitat). En qualsevol cas, mai pot passar dels dotze mesos⁷.

⁽⁷⁾Arts. 27 i 28 LIS.

1.4. Quines entitats han de pagar l'IS?

Són subjectes passius de l'IS les persones jurídiques, excloses les societats civils que no tinguin objecte mercantil⁸.

⁽⁸⁾Art. 7.1.a LIS.

A més, es consideren subjectes passius de l'IS una sèrie d'entitats, la majoria de les quals es caracteritzen per posseir un patrimoni unificat per la seva dedicació a una finalitat concreta.

Societats civils amb objecte mercantil

S'incorporen com a subjecte passiu de l'impost les societats civils que tenen objecte mercantil, amb efectes a partir de l'1 de gener de 2016 (art. 7 i DT 34a. LIS). Aquestes societats tributaven anteriorment com a contribuents de l'IRPF per mitjà del règim d'atribució de rendes, que ara únicament és aplicable a les societats civils que no tinguin objecte mercantil.

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 de risc.
- 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 forests veïnals de mancomú.
- Els fons d'actius bancaris.

La LIS recull una enumeració d'**entitats totalment exemptes** de l'IS⁹ i, també, una sèrie d'entitats que es beneficien d'exempcions en funció de la naturalesa de la renda obtinguda: són les **entitats parcialment exemptes**, la regulació de les quals es recull en el capítol XiV del títol VII de la LIS.

⁽⁹⁾Art. 9 LIS.

Les exempcions subjectives

Estan totalment exemptes de l'IS l'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals. També es declaren exemptes els organismes autònoms de l'Estat i entitats de dret públic de caràcter anàleg de les comunitats autònomes i de les entitats locals. Així mateix, estan totalment exemptes de l'IS una sèrie d'organismes públics, com el Banc d'Espanya, el Fons de Garantia de Dipòsits d'Entitats de Crèdit i els fons de garantia d'inversions, o bé les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social, entre altres organismes i ens públics.

D'altra banda, estan parcialment exemptes de l'IS, en els termes que preveu 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, les entitats i institucions sense ànim de lucre a les quals sigui aplicable aquest títol.

També estan parcialment exemptes de l'IS, en els termes que preveu el capítol XIV del títol VII de la LIS, les entitats i institucions sense ànim de lucre no incloses en l'apartat anterior, així com una sèrie d'ens, com, per exemple, les unions, federacions i confederacions de cooperatives, els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials, els sindicats de treballadors o els partits polítics.

2. Com es calcula la base imposable de l'IS?

2.1. Què són els ajustos fiscals?

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 obtinguda per aquestes.

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. Serveixen a aquesta finalitat els grans principis que inspiren el conjunt de la normativa comptable i que tendeixen a fer que l'empresa no ofereixi una imatge massa optimista dels resultats, de manera que obliguen a calcular el benefici empresarial segons unes normes determinades basades en el criteri de prudència.

Aquest fet xoca amb els interessos de la Hisenda pública, a la qual no li convé, evidentment, que les societats siguin massa prudents en la valoració dels beneficis, de manera que aconseguixin reduir, pràcticament a la seva voluntat, la renda gravable. Per això i d'acord amb el que preveu la LIS, la base imposable es calcula a partir del resultat comptable, corregit en la mesura que ho exigeix la pròpia LIS¹⁰.

Per tant, sobre el resultat comptable, s'apliquen una sèrie de correccions imposades per la LIS que suposen diferències sobre els punts següents: la qualificació, la valoració i la imputació temporal d'ingressos i despeses. L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dóna lloc als anomenats **ajustos fiscals**, que poden ser positius o negatius, segons si impliquen augmentar o minorar el resultat comptable per a trobar la base imposable.

El **fonament** d'aquestes correccions o ajustos fiscals sobre el resultat comptable és la necessitat que sent el legislador d'introduir algunes precaucions per a impedir que es pugui alterar la renda gravable per mitjà de manipulacions comptables. En aquest punt, no cal oblidar que, en matèria fiscal, regeix el

Normes de comptabilitat

Les normes mercantils de naturalesa comptable es recullen fonamentalment en el Codi de Comerç, la Llei de Societats de Capital i el Pla General de Comptabilitat.

⁽¹⁰⁾Art. 10.3 LIS.

principi d'indisponibilitat del crèdit tributari, que impedeix deixar en mans del contribuïent la determinació dels elements essencials del tribut, cosa que només pot fer la llei.

Determinació de la base imposable

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 serà la base imposable del període impositiu.

Hem de remarcar 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 dividends de la societat als socis, que no suposen 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.

2.2. Què són les normes sobre obtenció de rendes?

La normativa de l'IS estableix alguns **supòsits d'obtenció de renda** en els règims d'atribució i imputació de rendes el contingut de les quals és substancialment idèntic als de l'IRPF. També en altres preceptes s'estableixen presumpcions d'obtenció de renda.

1) **Presumpció de retribució de béns i drets.** Quan la base imposable es determini mitjançant el mètode d'estimació indirecta, les cessions de béns i drets i les prestacions de serveis, en les diferents modalitats, es presumeixen retribuïdes pel seu valor de mercat. Es tracta d'una presumpció *ius tantum* segons la qual les prestacions de béns i drets, incloent-hi els préstecs duts a terme per societats, sempre són retribuïdes i ho són pel valor normal de mercat¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 123 LIS.

2) **Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra reportada.** Les quantitats sotmeses a retenció s'integren a la base imposable per l'import íntegrament reportat¹². 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. Pràcticament, l'únic ingrés sotmès a retenció que tenen les societats són els rendiments de capital mobiliari, per la qual cosa gairebé no s'aplicarà aquesta presumpció.

⁽¹²⁾Art. 19.3 LIS.

3) **Presumpció d'obtenció de renda per a l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats i d'existència de rendes per comptabilització de deutes inexistents¹³.** Si es descobreixen elements patrimonials en possessió del subjecte passiu no registrats en els llibres de comptabilitat, es considerarà que hi ha una renda gravable per l'import del valor d'adquisició dels béns i drets citats minorat en els deutes demostrables concrets per a finançar

⁽¹³⁾Art. 121 LIS.

aquella adquisició, sense que l'import net resultant pugui ser negatiu. Evidentment, la prova de la possessió d'un element patrimonial a títol diferent enerva la presumpció. 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 menor.

A més, s'estableix la presumpció d'obtenció de rendes per als casos en què no s'hagi complert en termini amb l'obligació d'informació sobre béns i drets situats a l'estranger, establerta en la DA 18ª LGT. Aquests béns i drets s'entendran com a renda no declarada i s'imputarà al període impositiu més antic d'entre els no prescrits susceptible de regularització. Així mateix, es determinarà la comissió d'una infracció tributària molt greu i es sancionarà amb una multa del 150% de l'import de la base de la sanció.

2.3. Quines despeses es poden deduir?

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

Hem d'assenyalar que les quantitats desemborsades en l'adquisició de béns de l'immobilitzat no donen lloc a despeses deduïbles, ja que aquests béns es comptabilitzen en l'actiu. Serà la depreciació o la pèrdua que sofreixin la que anirà produint despeses deduïbles.

Són **despeses deduïbles** les següents:

1) Amortitzacions¹⁴

⁽¹⁴⁾Arts. 12 LIS i 3 a 7 RIS.

Les amortitzacions reflecteixen la pèrdua de valor dels béns de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries per les següents causes: l'ús, el pas del temps i el progrés tècnic (obsolescència).

Els sistemes que s'utilitzen més sovint per a determinar l'amortització amb finalitats fiscals són, d'una banda, el basat en la **taula d'amortització** que estableix la LIS (art. 12.1.a LIS i 4 RIS). Aquesta taula d'amortització de la LIS recull diversos tipus d'elements i fixa uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot escollir i aplicar sobre el valor amortitzable, cosa que dona lloc a la quota d'amortització de l'exercici. D'altra banda, els mètodes d'**amortització regressiva** que, com el seu nom indica, permeten que les

quotes amortitzables siguin superiors en els primers exercicis i que decreixi el seu import progressivament (arts. 12.1.b LIS i 5 RIS). I, finalment, el **mètode dels números dígit**. La suma de dígit es determina en funció del període d'amortització establert en les taules d'amortització (12.1.c LIS i 6 RIS). Queden fora d'aquests mètodes, segons la LIS, els edificis, mobiliari i estris.

Les taules d'amortització establertes a la LIS

Si el bé sotmès a amortització fos un camió, per exemple, en la lletra a de l'art. 12.1 LIS figura, per a aquest element material, un percentatge màxim d'amortització del 20 per 100 i un període màxim d'amortització de 10 anys. Això significa que el subjecte podrà aplicar el percentatge màxim del 20 per 100 durant 5 anys, fins a amortitzar completament el bé (20 per cent x 5 anys = 100 per 100); en canvi, si la intenció del subjecte és esgotar el període màxim d'amortització fiscal, això és, 10 anys, haurà d'aplicar el percentatge del 10 per 100 (aquest percentatge es converteix de *facto* en el percentatge mínim).

Així mateix, la LIS també considera efectiva l'amortització si el contribuïent presenta a l'Administració un **pla d'amortització** amb criteris diferents als anteriors i aquesta ho accepta. Els plans d'amortització es recullen en els arts. 12.1.d LIS i 7 RIS.

Finalment, cal assenyalar que una excepció a la regla general de l'existència d'efectivitat de la depreciació són els supòsits en els quals l'article 12.3 LIS concedeix el benefici fiscal de **llibertat d'amortització**.

Els casos en què es permet la llibertat d'amortització són:

- Els elements de l'immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries de les societats anònimes laborals i de les societats limitades laborals afectes a la realització de les seves activitats, adquirits durant els cinc primers anys a partir de la data de la seva qualificació com a tals.
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis, afectes a les activitats de recerca i desenvolupament. Els edificis es poden amortitzar de manera lineal durant un període de 10 anys, en la part que estiguin afectes a les activitats de recerca i desenvolupament.
- Les despeses de recerca i desenvolupament activats com a immobilitzat intangible, excloses les amortitzacions dels elements que tinguin llibertat d'amortització.
- Els elements de l'immobilitzat material o intangible de les entitats que tinguin la qualificació d'explotacions associatives prioritàries, adquirits durant els cinc primers anys a partir de la data del seu reconeixement com a explotació prioritària.
- Els elements de l'immobilitzat material nous, el valor unitari dels quals no excedeixi els 300 euros, fins al límit de 25.000 euros referit al període impositiu. Si el període impositiu té una durada inferior a un any, el límit assenyalat és el resultat de multiplicar 25.000 euros per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any.

2) Règim d'arrendament financer (*lising*)

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, per l'altra, els interessos (càrre-

ga 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.

L'arrendament financer

La LIS preveu respecte de l'arrendament financer que, com a regla general, l'entitat cessionària pot amortitzar els béns adquirits segons les regles generals, a més d'haver deduït els interessos que va comportar l'arrendament financer.

Així mateix, el règim especial dels contractes d'arrendament financer, 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. Si es tracta d'entitats de dimensió reduïda, es prendrà el doble del coeficient d'amortització lineal segons taules d'amortització multiplicat per 1,5¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 106 LIS.

3) Provisions

Les provisions recullen depreciacions reversibles (causades per motius diferents dels quals comporten les amortitzacions) 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.

Les provisions es poden deure als supòsits següents:

a) Correccions de valor¹⁶. S'estableix la no-deduïbilitat del deteriorament corresponent a la pràctica totalitat dels actius, a excepció de les existències i dels crèdits i partides que s'han de cobrar. S'hi afegeix la no-deduïbilitat de les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de deute, com també de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, inclòs el fons de comerç, ja que la imputació com a despesa en la base imposable ja es duu a terme de manera sistemàtica mitjançant l'amortització o mitjançant una regla especial d'imputació de la despesa quan no existeix aquesta amortització.

Entre aquestes provisions que reflecteixen correccions de valor, hi destaca la provisió per insolvències de clients i altres deutors, sempre que es compleixin determinats requisits, com, per exemple, que hagi transcorregut el termini de sis mesos des del venciment de l'obligació, o bé que el deutor estigui declarat en situació de concurs, o bé que el deutor estigui processat pel delicte d'alçament de béns, o bé que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual en depengui el cobrament.

b) Provisions per a riscos i despeses futures. La LIS manté respecte d'aquestes provisions per a situacions de riscos i despeses futures un criteri restrictiu, de manera que només són deduïbles fiscalment les provisions que recull la mateixa LIS, i en les condicions que estableixen. Així, no són deduïbles, entre altres, les despeses següents: les derivades d'obligacions implícites o tàcites; les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que s'espera rebre'n, ni tampoc les relatives al risc de devolucions de vendes.

⁽¹⁶⁾Art. 13 LIS.

4) Plans i fons de pensions

Són deduïbles les contribucions dels promotors de plans de pensions (incloses les contribucions o aportacions transfrontereres a fons de pensions en l'àmbit de la Unió Europea) i les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues, en aquest últim cas només si es compleixen els requisits assenya-

⁽¹⁷⁾Art. 14.1 LIS.

lats en el TRLIS. Aquestes contribucions, com ja se sap, s'imputen als partícips persones físiques. En canvi, les dotacions a provisions o fons interns no són deduïbles¹⁷.

5) Altres conceptes deduïbles fiscalment

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

Conceptes deduïbles

- Les quantitats que les caixes d'estalvi i les fundacions bancàries destinin al finançament d'obres beneficosocials (art. 24 LIS).
- Les quantitats utilitzades amb finalitats de mecenatge i patrocini d'activitats artístiques i culturals. 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 (art. 26 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre).

A més de les peculiaritats de les despeses deduïbles citades anteriorment, la LIS estableix una sèrie de **despeses no deduïbles**, és a dir, partides que, en cap cas, tenen caràcter deduïble a l'efecte de la determinació de la base imposable de l'impost¹⁸.

(18) Art. 15 LIS.

Aquestes despeses no deduïbles són les següents:

- a) Les retribucions als fons propis**, dins de les quals cal incloure els dividendes, les primes d'assistència a juntes i qualsevol forma de distribució oculta de beneficis als socis. El fonament d'aquesta falta de deducció és evident: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no de despeses per a obtenir-lo.
- b) Els derivats de comptabilitzar l'IS**, que tampoc no són un ingrés. En canvi, els impostos semblats a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir (art. 31 LIS), i, per tant, s'integren en la base imposable. La resta de tributs abonats per la societat a títol de subjecte passiu també es poden deduir.
- c) Le multes, les sancions administratives i penals i els recàrrecs tributaris**. Atès que no diu res dels interessos de demora, cal entendre que són deduïbles.
- d) Les pèrdues del joc**.
- e) Els donatius i liberalitats**. No obstant això, són deduïbles les despeses per atencions a clients o proveïdors, les que, d'acord amb els usos i costums, s'efectuïn pel que fa al personal de l'empresa, les efectuades per a promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i prestació de serveis, i les que estiguin correlacionades amb els ingressos. Ara bé, les despeses per atencions a clients o proveïdors són deduïbles amb el límit de l'1% de l'import net de la xifra de negocis del període impositiu.
- f) Les despeses d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic**.
- g) Les despeses relacionades amb paradisos fiscals**. Es tracta de les despeses de serveis corresponents a operacions efectuades, directament o indirectament, amb persones o entitats residents en països o territoris qualificats com a paradisos fiscals, o que es paguin a través de persones o entitats residents en aquests, excepte que el contribuent provi que la despesa meritada respon a una operació o transacció efectivament realitzada.
- h) Determinades despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup**.
- i) Certes despeses derivades de l'extinció de la relació laboral o mercantil**. Són les despeses que excedeixen, per a cada perceptor, l'import d'1.000.000 d'euros, o en cas que

sigui superior, l'import que n'estigui exempt per aplicació del que estableix l'art. 7.e LIRPE, encara que se satisfacin en diversos períodes impositius, derivats de l'extinció de la relació laboral, comuna o especial, o de la relació mercantil a què es refereix l'art. 17.2.e LIRPE, o de totes dues

j) **Algunes despeses relacionades amb persones o entitats vinculades.** Es tracta de les despeses corresponents a operacions efectuades amb persones o entitats vinculades que, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent en aquestes, no generin un ingrés o generin un ingrés exempt o sotmès a un tipus de gravamen nominal inferior al 10%.

6) Limitació en la deduïbilitat de despeses financeres. Les despeses financeres netes són deduïbles amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici. A aquests efectes, s'entén per despeses financeres netes l'excés de despeses financeres respecte dels ingressos derivats de la cessió a tercers de capitals propis meritats en el període impositiu, excloses les despeses a què es refereixen les lletres g, h i j de l'art. 15 LIS (les despeses relacionades amb paradisos fiscals, determinades despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup i algunes despeses relacionades amb persones o entitats vinculades¹⁹).

⁽¹⁹⁾Art. 16 LIS.

El benefici operatiu

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 resta de normativa comptable de desplegament, eliminant l'amortització de l'immobilitzat, la imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres, el deteriorament i resultat per alienacions d'immobilitzat, i addicionant els ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni, sempre que es corresponguin amb dividendes o participacions en beneficis d'entitats en què, o bé el percentatge de participació, directe o indirecte, és almenys el 5%, o bé el valor d'adquisició de la participació és superior a 6 milions d'euros, excepte que aquestes participacions hagin estat adquirides amb deutes les despeses financeres dels quals no siguin deduïbles per aplicació de l'art. 15.h LIS.

En tot cas, són deduïbles les despeses financeres netes del període impositiu per un import d'1 milió d'euros.

Les despeses financeres no deduïbles

Les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció es poden deduir en els períodes impositius següents, juntament amb les del període impositiu corresponent, i amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici.

Si les despeses financeres netes del període impositiu no arriben al límit del 30%, la diferència entre el límit esmentat i les despeses financeres netes del període impositiu s'addiciona al límit de la deducció de despeses financeres netes en els períodes impositius que conclouen en els cinc anys immediats i successius, fins que es dedueixi aquesta diferència.

2.4. Com s'apliquen les regles de valoració?

1) Regles comptables de valoració

Les normes comptables estableixen que els béns es comptabilitzen pels següents criteris: pel cost d'adquisició, si s'adquireixen a tercers; pel cost de producció, quan és la mateixa empresa la que els fabrica; o bé pel que en comptabilitat es coneix com a valor venal, si s'han obtingut gratuïtament.

Amb aquest valor, els béns es mantenen comptabilitzats, tret que es produeixin pèrdues, es depreciïn o millorin. En aquest cas, cal aplicar les correccions de valor i trobar, així, el **valor net comptable**. Això permet que els béns quedin reflectits en el patrimoni de l'empresa pel seu cost històric, ja que, en principi, s'entén que els elements de l'immobilitzat romandran en el patrimoni i s'utilitzaran fins a l'amortització total.

El **cost històric** no coincidirà, en la major part dels casos, amb el valor real que tinguin els béns a cada moment, i més considerant que des de la perspectiva comptable estan prohibides les revaloritzacions o actualitzacions de la valoració dels béns de l'immobilitzat. Com a regla general, es pot establir que l'IS només té en compte els augments o les disminucions de valor que es posen de manifest per mitjà de les transmissions patrimonials, regla que presenta algunes excepcions.

2) Alteracions patrimonials

Les regles comptables de valoració són les que, en principi, accepta la LIS²⁰. Es parteix d'aquestes regles per a calcular la renda derivada de les **transmissions patrimonials**, la qual cosa 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.

⁽²⁰⁾Art. 17.1 LIS.

No obstant això, hi ha supòsits en què la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al **valor normal de mercat** per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial. Són els casos en què no hi ha una contraprestació monetària i tampoc un valor monetari de transmissió i, en lloc d'aquest, la LIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, ja sigui per a calcular la renda o a efectes futurs de l'impost respecte dels elements patrimonials afectats²¹.

⁽²¹⁾Art. 17.4 LIS.

Supòsits d'aplicació del recurs al valor normal de mercat

a) Operacions societàries. Les transmissions patrimonials entre la societat i els socis no tenen, en general, efectes tributaris, ja que es tracta tant d'aportacions dels socis a la societat (que no són renda per a aquesta, sinó el substrat a partir del com obté la renda), com 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 desconfia d'això i vol evitar que s'aconsegueixin trasllats de renda entre la societat i els seus socis, cosa que s'aconseguiria en els casos en què el valor dels béns superés el nominal de l'operació que es tracti. Per això, la LIS obliga a les dues parts implicades a atribuir als béns el valor normal de mercat i calcular, llavors, si obtenen renda derivada de l'operació.

b) 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 valorar-ho així per a determinar si la transmissió realitzada li suposa obtenció de renda, menys aquells casos en els que la donació sigui deduïble. 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

Operacions de fusió o escissió

La regla general de valoració dels elements transmesos és el valor històric fiscal que tenien pel que fa a les entitats transmissores, excepte quan no s'hi pugui aplicar el règim especial, que és el valor de mercat.

l'IS. La societat donatària ha de registrar en la seva comptabilitat el bé rebut pel seu valor venal, però d'això no se'n deriva cap ingrés comptable.

Les subvencions no es consideren, a aquests efectes, adquisicions lucratives i segueixen els criteris comptables. Les permutes no posseeixen efectes comptables per a les societats operants, que comptabilitzen el bé rebut amb el valor que tenia el bé lliurat. Aquest criteri tampoc s'accepta fiscalment, sinó que ambdues societats han de recórrer al valor normal de mercat dels béns permutats per a establir si ha existit plusvàlua o minusvàlua derivada de l'operació. El mateix criteri s'aplica també als títols intercanviats per intercanvi o conversió.

3) Altres operacions a les quals s'aplica el valor normal de mercat

A més de les transmissions patrimonials que acabem de veure, en les quals es recorre al valor de mercat per a determinar la renda que deriva d'aquestes, 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 negoci.

Operacions

Dins d'aquest àmbit d'operacions es poden distingir:

a) Operacions vinculades. Les operacions vinculades tenen tres trets que les caracteritzen: les porten a terme subjectes especialment relacionats entre si; es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en una situació normal de mercat; i 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 d'aquestes operacions perquè són perilloses per als interessos de la Hisenda pública, ja que mitjançant aquestes actuacions les societats poden disminuir el benefici gravable en perjudici de la recaptació tributària, en dur a terme veritables transferències de beneficis. Per aquest motiu, les contraprestacions pactades per les parts sovint també reben el nom de preus de transferència.

En conseqüència, l'art. 18 LIS determina que aquest tipus d'operacions es valora pel valor de mercat, és a dir, aquell que s'hauria acordat per persones o entitats independents en condicions de lliure competència. L'art. 18.2 LIS enumera els supòsits en els quals, a l'efecte 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, ja sigui per mitjà de vincles personals, de participació al capital o per altres vies. A aquests efectes, s'entén que existeix un grup d'entitats quan una ostenti o pugui ostentar el control d'una altra o unes altres, segons els criteris de l'art. 42 del Codi de Comerç.

Per a determinar el valor de mercat, l'art. 18.4 LIS estableix l'aplicació d'una sèrie de mètodes descrits en la norma (mètode del preu lliure comparable, mètode del cost incrementat, mètode del preu de venda, mètode de la distribució del resultat i mètode del marge net operacional). Ara bé, quan no sigui possible aplicar aquests mètodes, es poden utilitzar altres mètodes i tècniques de valoració generalment acceptats que respectin el principi de lliure competència.

Així mateix, cal tenir en compte que, segons l'art. 18.9 LIS, els contribuents poden sol·licitar a l'Administració tributària que determini la valoració de les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades amb caràcter previ a la seva realització. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar d'una proposta que s'ha de fonamentar en el principi de lliure competència. L'acord de valoració té efectes respecte de les operacions efectuades després de la data en què s'aprovi, i té validesa durant els períodes impositius que es concretin en el mateix acord, sense que pugui excedir els quatre períodes impositius següents al de la data en què s'aprovi.

b) Operacions realitzades en paradisos fiscals. La LIS aplica el règim de les operacions vinculades per a les operacions que dugui a terme qualsevol societat amb persones o entitats residents en paradisos fiscals.

c) Traslata 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 (les plusvàlues) que hagin pogut experimentar no es realitza i, per tant, en principi no se sotmet a gravamen.

Validesa de l'acord de valoració

Es pot determinar que els seus efectes incloguin les operacions de períodes impositius anteriors, sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna ni hi hagi una liquidació ferma que recaigui sobre les operacions objecte de sol·licitud.

Com que l'entitat titular dels béns ja no estarà subjecta a l'IS a Espanya, això implica una pèrdua de recaptació per a la Hisenda pública. Per a evitar-la, la LIS ordena integrar a la base imposable la diferència entre el valor comptable i el normal de mercat dels béns de la societat que canvia de residència, dels béns afectes a un establiment permanent que cessa o dels béns que, sent afectes a un establiment permanent a Espanya, són transferits a l'estranger (art. 19.1 LIS).

A sol·licitud del subjecte passiu, es permet l'ajornament del pagament del deute tributari posat de manifest en integrar a la base imposable la diferència entre el valor de mercat i el valor comptable en els elements patrimonials propietat d'una entitat resident que traslladi la seva residència fora del territori espanyol o d'un establiment permanent situat en territori espanyol i es transfereixin a l'estranger. En tots dos casos s'exigeix que la transferència hagi estat a un altre estat membre de la Unió Europea.

2.5. En quin període s'imputen els ingressos i les despeses?

Atès que l'IS és un impost periòdic, posseeix una singular importància el fet d'imputar la renda a un període o un altre. La regla general és que els ingressos i les despeses s'imputin al període en què són exigibles (**principi de meritació**), amb independència del moment en què es realitzin efectivament els cobraments i els pagaments, com també estableixen els criteris comptables²².

⁽²²⁾Art. 11.1 LIS.

No obstant això, hi ha algunes **excepcions** a la regla general. Les principals són les següents:

- La LIS ofereix la possibilitat de presentar a l'aprovació de l'Administració criteris diferents, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa²³.
- Si es tracta d'**operacions a terminis o amb preu ajornat**, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que siguin exigibles els cobraments corresponents, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació²⁴.

⁽²³⁾Arts. 11.2 LIS i 2 RIS.

⁽²⁴⁾Art. 11.4 LIS.

Altres excepcions a la regla general

a) La recuperació i pèrdua de valor d'elements patrimonials objecte d'una correcció de valor per deterioració s'imputen en el període impositiu en què s'hagi produït la recuperació o la pèrdua (art. 11.6 LIS).

b) Les adquisicions lucratives s'imputen al període impositiu que es va dur a terme l'operació (art. 17.5 LIS).

c) Les rendes presumptes pel descobriment d'elements patrimonials ocults s'imputen al període impositiu no prescrit més antic, tret que es provi que corresponen a un altre període (art. 121.5 LIS).

d) Quan s'eliminin provisions, perquè no s'han aplicat a la seva finalitat, sense abonament a un compte d'ingressos de l'exercici, el seu import s'ha d'integrar en la base imposable de l'entitat que les hagi dotat, en la mesura que aquesta dotació s'hagi considerat despesa deduïble (art. 11.7 LIS).

2.6. Quines reduccions es poden aplicar sobre la base imposable?

S'estableixen **quatre tipus de reduccions** en la base imposable: la reducció de les rendes procedents de determinats actius intangibles, l'obra beneficosocial de les caixes d'estalvi i fundacions bancàries, la reserva de capitalització i la compensació de bases imposables negatives.

Les rendes procedents de determinats actius intangibles i l'obra beneficosocial de les caixes d'estalvi i fundacions bancàries

D'acord amb l'art. 23 LIS, les rendes positives procedents de la cessió del dret d'ús o d'explotació de patents, de models d'utilitat, de certificats complementaris de protecció de medicaments i de productes fitosanitaris, de dibuixos i de models legalment protegits, que derivin d'activitats d'investigació i desenvolupament i innovació tecnològica, i de programari avançat registrat que derivi d'activitats d'investigació i desenvolupament, integraran en la base imposable en un 40% del seu import.

Perquè es pugui aplicar aquesta reducció, cal que el cessionari no resideixi en un país o territori de nul·la tributació o qualificat com a paradís fiscal (tret que estigui situat en un Estat membre de la Unió Europea) i utilitzi els drets d'ús o d'explotació en el desenvolupament d'una activitat econòmica, y que els resultats d'aquesta utilització no es materialitzin en l'entrega de béns o prestació de serveis pel cessionari que generin despeses fiscalment deduïbles en l'entitat cedent sempre que, en aquest últim cas, aquesta entitat estigui vinculada amb el cessionari.

D'altra banda, l'art. 24 LIS estableix que són deduïbles fiscalment les quantitats que les caixes d'estalvi i les fundacions bancàries destinin dels seus resultats al finançament d'obres beneficosocials, de conformitat amb les normes per les quals es regeixen. Les quantitats assignades a l'obra beneficosocial s'hauran d'aplicar, almenys, en un 50%, en el mateix període impositiu al que correspongui l'assignació, o en l'immediat següent, a la realització de les inversions afectes, o a sufragar despeses de sosteniment de les institucions o establiments que s'hi acullin.

La **reserva de capitalització** consisteix en la no-tributació d'aquella part del benefici que es destini a la constitució d'una reserva indisponible, sense que s'estableixi cap requisit d'inversió d'aquesta reserva en cap tipus concret d'actiu²⁵.

⁽²⁵⁾Art. 25 LIS.

Els contribuents que tributin al tipus de gravamen del 25%, les entitats de nova creació i les entitats que tributen al 30% tenen dret a una **reducció en la base imposable** del 10% de l'import de l'increment dels seus fons propis, sempre que es compleixin els requisits següents:

- Que l'import de l'increment dels fons propis de l'entitat es mantingui durant un termini de cinc anys des del tancament del període impositiu al qual correspongui aquesta reducció, excepte per l'existència de pèrdues comptables en l'entitat.
- Que es doti una reserva per l'import de la reducció, que ha de constar en el balanç amb absoluta separació i títol apropiat i serà indisponible durant el termini previst en l'apartat anterior.

L'aplicació de la reducció

El dret a la reducció no pot superar l'import del 10% de la base imposable positiva del període impositiu prèvia a aquesta reducció, a la integració a què es refereix l'apartat 12

de l'art. 11 LIS (dotacions per deteriorament dels crèdits o altres actius derivades de les possibles insolvències de determinats deutors) i a la compensació de bases imposables negatives.

En cas d'una base imposable insuficient per a aplicar la reducció, les quantitats pendents podran ser objecte d'aplicació en els períodes impositius que finalitzin en els dos anys immediats i successius al tancament del període impositiu en què s'hagi generat el dret a la reducció, juntament amb la reducció que pugui correspondre, si escau, per aplicació d'aquesta reducció en el període impositiu corresponent, i amb el límit previst indicat anteriorment.

2.7. Com es compensen les bases imposables negatives?

Una vegada aplicades les reduccions anteriors, si la base imposable és positiva, es pot **compensar amb les bases imposables negatives** d'exercicis anteriors. Si la base resulta negativa, es pot compensar amb les rendes positives de períodes impositius futurs sense cap límit temporal²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 26 LIS.

Aquesta compensació es nega o es limita en el cas de l'adquisició d'empreses inactives amb pèrdues amb la finalitat de compensar aquestes amb els beneficis de la societat adquirent.

La compensació de bases imposables negatives

Suposa, en realitat, una ruptura del principi d'independència dels exercicis.

S'estableix una **limitació** quantitativa en el 70% de la base imposable prèvia a la seva compensació i s'admet, en tot cas, un import mínim d'1 milió d'euros.

El límit de compensació de bases imposables negatives

El límit esmentat del 70% no és aplicable en el cas d'entitats de nova creació en els tres primers períodes impositius en què es genera una base imposable positiva prèvia a la seva compensació.

La limitació a la compensació no és aplicable en l'import de les rendes corresponents a quitances o esperes conseqüència d'un acord amb els creditors del contribuent.

El límit no s'aplicarà en el període impositiu en què es produeixi l'extinció de l'entitat, llevat que aquesta sigui conseqüència d'una operació de reestructuració en què sigui aplicable el règim fiscal especial que estableix el capítol VII del títol VII de la LIS.

Aquest límit del 70% no és aplicable en l'exercici 2015 (DT 21a. LIS), mentre que en l'exercici de 2016 el límit serà del 60% (DT 36a. LIS).

Finalment, cal tenir en compte que el dret de l'Administració per a comprovar o investigar les bases imposables negatives pendents de compensació **prescriu al cap de deu anys** a comptar 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 compensació.

3. Com es quantifica i es paga l'IS?

3.1. Quins tipus de gravamen i deduccions existeixen?

S'estableix el **tipus de gravamen** general en el 25%. No obstant això, en el cas d'entitats de nova creació, el tipus de gravamen es fixa en el 15% per al primer període impositiu en què obtenen una base imposable positiva i el següent, sense que aquest tipus reduït es pugui aplicar a les entitats patrimonials²⁷.

⁽²⁷⁾Art. 29 LIS.

Tipus de gravamen específics

Tributen al 0% els fons de pensions que regula el text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.

Tributen a l'1% les societats d'inversió de capital variable, els fons d'inversió de caràcter financer, les societats d'inversió immobiliària, els fons d'inversió immobiliària i el fons de regulació del mercat hipotecari.

Tributen al 10% les entitats a les quals sigui aplicable el règim fiscal que estableix la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

Tributen al 20% les societats cooperatives fiscalment protegides, excepte pel que fa als resultats extracooperatius, que tributen al 25%.

Tributen al 30% les cooperatives de crèdit i caixes rurals pel que fa als resultats extracooperatius, mentre que la resta tributa al 25%.

Tributen al 30% les entitats de crèdit, i les entitats que es dediquin a l'exploració, recerca i explotació de jaciments i emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs.

Tributen al tipus de gravamen especial que resulti del que estableix el règim econòmic i fiscal de les Canàries, les entitats de la Zona Especial Canària.

El resultat d'aplicar el tipus de gravamen sobre la base imposable és la **quota íntegra**²⁸.

⁽²⁸⁾Art. 30 LIS.

Una vegada determinada la quota íntegra, aquesta es pot minorar mitjançant l'aplicació de **deduccions** per diversos motius: de vegades es tracta de deduccions tècniques previstes per a evitar la doble imposició internacional, i en altres casos es tracta d'articular incentius fiscals per mitjà de bonificacions i deduccions de la quota íntegra.

1) Deduccions per a evitar la doble imposició internacional

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 resideix 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), així com també un impost sobre la renda de no residents a la Gran Bretanya, per la renda de lloguer percebuda procedent d'aquest país.

La regla general és que les societats residents que percebin rendes a l'estranger i que ja hagin estat gravades per aquestes rendes en altres països poden deduir de la quota que han de pagar a Espanya la menor de les quantitats següents: l'IS corresponent a Espanya per les rendes percebudes a l'estranger; o bé l'impost estranger²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 31 LIS.

Aplicació de la deducció

Per a efectuar la deducció, cal integrar l'impost estranger a la base imposable. Si les rendes provenen de diferents Estats, s'agruparà, a l'efecte de la deducció, per països, i, si escau, per establiments permanents. Si l'entitat té establiments permanents a l'estranger, excloent els paradisos fiscals, que desenvolupen una activitat empresarial i les rendes se sotmeten a un impost semblant a l'IS en l'Estat de la font, s'aplica l'exempció prevista en l'art. 22 LIS.

En un sentit similar, s'estableix un mecanisme per a evitar la doble imposició internacional relativa a dividendes i participacions en beneficis³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 32 LIS.

Cal tenir en compte que les quantitats no deduïdes per insuficiència de quota íntegra es poden deduir en els períodes impositius següents. Així mateix, el dret de l'Administració per a comprovar les deduccions per doble imposició pendent d'aplicar prescriu al cap de deu anys a comptar 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.

2) Bonificacions

S'estableix una bonificació del 50% per la part de quota íntegra que correspongui a les rendes obtingudes a Ceuta o Melilla per entitats que operin efectivament i materialment en aquests territoris³¹.

⁽³¹⁾Art. 33 LIS.

Així mateix, existeix una bonificació del 99% per la part de quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de la prestació de serveis públics locals, excepte quan s'explotin pel sistema d'empresa mixta o de capital íntegrament privat³².

⁽³²⁾Art. 34 LIS.

3) Deduccions incentivadores de determinades activitats

Les activitats que s'incentiven, amb diferents percentatges de deducció de la quota íntegra, són les següents:

a) Activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica. Es pot deduir el 25% de les despeses efectuades en el període impositiu pel concepte de recerca i desenvolupament; el 8% de les inversions en elements d'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis i terrenys, sempre que estiguin afectes exclusivament a les activitats de recerca i desenvolupament, i el 12% de les despeses efectuades en el període impositiu pel concepte d'innovació tecnològica³³.

(33) Art. 35 LIS.

b) Inversions en produccions cinematogràfiques, sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals. Les inversions en produccions espanyoles de llargmetratges cinematogràfics i de sèries audiovisuals de ficció, animació o documental, es poden deduir el 20% respecte del primer milió de base de la deducció i el 18% sobre l'excés d'aquest import. Els productors que s'encarreguin de l'execució d'una producció estrangera de llargmetratges cinematogràfics o d'obres audiovisuals tenen dret una deducció del 15% de les despeses efectuades en territori espanyol. I les despeses en la producció i exhibició d'espectacles en viu d'arts escèniques i musicals tenen una deducció del 20%³⁴.

(34) Art. 36 LIS.

c) Creació d'ocupació. Les entitats que contractin el seu primer treballador, mitjançant un contracte de treball per temps indefinit de suport als emprenadors, que sigui menor de 30 anys, poden deduir de la quota íntegra la quantitat de 3.000 euros. A més, les entitats que tinguin una plantilla inferior a 50 treballadors en el moment en què concertin aquest tipus de contractes de treball amb aturats beneficiaris d'una prestació contributiva per desocupació, poden deduir de la quota íntegra 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 bé l'import corresponent a dotze mensualitats de la prestació per desocupació que tingui reconeguda³⁵.

(35) Art. 37 LIS.

d) Creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat. És deduïble de la quota íntegra la quantitat de 9.000 euros per cada persona/any d'increment de la mitjana de plantilla de treballadors amb discapacitat en un grau igual o superior al 33% i inferior al 65%, experimentat durant el període impositiu, respecte de la plantilla mitjana de treballadors de la mateixa naturalesa del període immediat anterior. Així mateix, és deduïble de la quota íntegra la quantitat de 12.000 euros per cada persona/any d'increment de la mitjana de plantilla de treballadors amb discapacitat en un grau igual o superior al 65%, experimentat durant el període impositiu, respecte de la plantilla mitjana de treballadors de la mateixa naturalesa del període immediat anterior³⁶.

(36) Art. 38 LIS.

Normes comunes a les deduccions

Segons l'art. 39 LIS, les normes comunes a les deduccions són les següents:

- Les deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats es practicaran una vegada efectuades les deduccions per a evitar la doble imposició internacional i les bonificacions.
- Les quantitats corresponents al període impositiu no deduïdes es poden aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que concloguin en els 15 anys immediats i successius. No obstant això, les quantitats corresponents a la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica es poden aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que concloguin en els 18 anys immediats i successius.
- L'import de les deduccions aplicades en el període impositiu no poden excedir conjuntament el 25% de la quota íntegra minorada en les deduccions per a evitar la doble imposició internacional i les bonificacions. No obstant això, el límit s'eleva al 50% quan l'import de la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica, que correspongui a despeses i inversions efectuades en el període impositiu, excedeixi el 10% de la quota íntegra, minorada en les deduccions per a evitar la doble imposició internacional i les bonificacions.
- Una mateixa inversió no pot donar lloc a l'aplicació de més d'una deducció en la mateixa entitat excepte disposició expressa, ni pot donar lloc a l'aplicació d'una deducció en més d'una entitat.
- Els elements patrimonials afectes a les deduccions han de romandre en funcionament durant cinc anys, o tres anys, si es tracta de béns mobles, o durant la seva vida útil si és inferior. Juntament amb la quota corresponent al període impositiu en què es manifesti l'incompliment d'aquest requisit, s'ha d'ingressar la quantitat deduïda, a més dels interessos de demora.
- El dret de l'Administració per a comprovar les deduccions prescriu al cap de deu anys a comptar de l'endemà del dia en què finalitzi el termini establert per a presentar la declaració o l'autoliquidació corresponent al període impositiu en què es va generar el dret a la seva aplicació.

4) Deducció dels pagaments a compte

Una vegada practicades les deduccions i bonificacions que siguin procedents, cal deduir de la quota els pagaments ja satisfets a compte de l'IS. Com correspon a la seva naturalesa, l'excés d'aquests imports sobre la quota dóna lloc a devolució. Els **pagaments a compte** poden ser retencions, ingressos a compte o pagaments fraccionats³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 41 LIS.

3.2. Què són els règims especials?

La LIS, juntament amb el règim general de l'impost, regula una sèrie de **règims especials**. Aquests règims especials no estableixen tot un règim peculiar, sinó certes especialitats respecte al règim general, que sempre serà subsidiari.

1) Agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees

Aquestes entitats, que tenen com a finalitat facilitar o millorar el resultat dels seus socis, tributen pel règim general amb dues especialitats: que no tributa per l'IS la part de la base imputada als socis residents i que imputen als socis residents les bases imposables (positives o negatives) obtingudes per aquestes entitats, les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció en aquestes entitats en el període impositiu, les deduccions i bonificacions

⁽³⁸⁾Arts. 43 i 44 LIS.

en la quota a les que tingui dret l'entitat i les retencions i ingressos a compte corresponents a l'entitat. Si l'agrupació d'interès econòmic és europea, com a especialitat no tributarà per l'IS, però els seus socis residents o amb establiment permanent a Espanya integraran a la seva base imposable de l'IRNR la part corresponent dels beneficis o pèrdues determinats en l'agrupació³⁸.

2) Unions temporals d'empreses

Les unions temporals d'empreses estan sotmeses al règim de les agrupacions d'interès econòmic, amb l'especialitat que les empreses membres d'una unió temporal d'empreses que operin a l'estranger es podran acollir per les rendes procedents de l'estranger al mètode d'exempció. Es tracta d'un sistema de col·laboració entre empresaris, sense responsabilitat jurídica³⁹.

(39) Art. 45 LIS.

3) Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

Amb caràcter general, la societat podrà aplicar una bonificació d'un 85% a la part de quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de l'arrendament. L'esmentada bonificació serà del 90% quan es tracti de l'arrendament de vivendes adaptades a discapacitats⁴⁰.

(40) Arts. 48 i 49 LIS.

4) Societats i fons de capital de risc i societats de desenvolupament industrial regional

Es concedeixen a aquestes societats exempcions parcials per a les rendes obtingudes en la transmissió d'accions i participacions al capital de societats en les que participin. Les exempcions poden arribar fins al 99%. Aquestes societats es creen per enfortir els recursos propis de determinades empreses⁴¹.

(41) Arts. 50 i 51 LIS.

5) Institucions d'inversió col·lectiva

Si no tributen pel tipus general de gravamen, no tenen dret a l'exempció (art. 21 LIS) ni a les deduccions (arts. 31 i 32 LIS) per eliminar la doble imposició, però sí a deduir l'excés dels pagaments a compte. Es regula també la tributació dels socis o partícips, amb especialitats quan aquests resideixen en paradisos fiscals⁴².

(42) Arts. 52 a 54 LIS.

6) Consolidació fiscal

El règim de consolidació fiscal (de tipus opcional) estableix que s'integrin les rendes de totes les entitats del grup. Per a fer-ho, se sumen les bases imposables individuals, sense incloure en aquestes la compensació de les bases imposables negatives individuals i també es practiquen determinades eliminacions

(43) Arts. 55 a 75 LIS.

i incorporacions. Es permet la compensació de pèrdues del grup. Es considera subjecte passiu el grup fiscal format per la societat dominant i les societats dependents⁴³.

S'estableix una regla en aquest règim orientada a evitar el doble aprofitament de les pèrdues en un grup fiscal, quan es posa de manifest una renda negativa en la transmissió de participació d'una societat del grup.

Règim de la consolidació fiscal

En la configuració del grup fiscal, s'exigeix, d'una banda, juntament amb la necessària participació directa o indirecta del 75%, o del 70% en alguns casos, que es posseeixi la majoria dels drets de vot de les entitats incloses en el perímetre de consolidació. El càlcul dels drets de vot es determina d'acord amb el que assenyala l'art. 3 del RD 1159/2010, pel qual s'aproven les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats (art. 60.4 LIS).

Es permet la incorporació en el grup fiscal d'entitats indirectament participades a través d'unes altres que no formen part del grup fiscal, com pot ser el cas d'entitats no residents en territori espanyol o d'entitats comunament participades per una altra no resident en aquest territori.

També es permet que pugui optar a tributar en règim de consolidació, sempre que es compleixi la resta de requisits, aquell grup en què figuri una entitat de crèdit, ja sigui com a dominant o com a dependent, amb altres entitats subjectes al tipus general de gravamen (art. 58.5 LIS). En aquest cas el grup fiscal tributa al tipus de gravamen del 30% (art. 69 LIS).

Qualsevol requisit o qualificació està determinat per la configuració del grup fiscal com una única entitat. Aquesta configuració es tradueix en regles específiques per a la determinació de la base imposable del grup fiscal, de manera que determinats ajustos, com és el cas de la reserva de capitalització o d'anivellació, es realitzen en l'àmbit del grup fiscal.

7) Fusions, escissions, aportacions d'actius i intercanvi de valors

Aquest règim de reestructuració empresarial sorgeix del que preveu una directiva comunitària per a operacions d'aquest tipus (Directiva 90/434/CEE del Consell), i la LIS també l'estén a les mateixes operacions que posseeixin un caràcter merament intern. En essència, aquest règim preveu diferir la tributació de les plusvàlues que es posin de manifest en efectuar aquestes operacions fins al moment que es duguin a terme les plusvàlues efectivament. Per aquest motiu, les societats (ja existents o de nova creació) que incorporin béns a conseqüència d'aquestes operacions els han de seguir computant per l'import que tenien en la societat que transmet⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Arts. 76 a 89 LIS.

Les operacions de reestructuració empresarial

Aquest règim es configura expressament com el règim general aplicable a les operacions de reestructuració, i, per tant, desapareix l'opció per a la seva aplicació i s'estableix una obligació genèrica de comunicació a l'Administració tributària de la realització d'operacions que l'apliquen.

No obstant això, el règim no s'aplica quan l'operació efectuada tingui com a principal objectiu el frau o l'evasió fiscal. En particular no s'aplica quan l'operació no s'efectua per motius econòmics vàlids, com ara la reestructuració o la racionalització de les activitats de les entitats que participin en l'operació, sinó amb la mera finalitat d'aconseguir un avantatge fiscal.

S'estableix la subrogació de l'entitat adquirent en les bases imposables negatives generades per una branca d'activitat, quan aquesta és objecte de transmissió per una altra enti-

tat, de manera que les bases imposables acompanyen l'activitat que les ha generat, sigui quin sigui el seu titular jurídic.

8) Minería

Les peculiaritats d'aquest règim es concreten en la llibertat d'amortització i en la deducció del factor d'esgotament. Amb aquest règim, s'intenta afavorir la recerca minera i l'explotació de jaciments⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Arts. 90 a 94 LIS.

9) Recerca i explotació d'hidrocarburs

Com en el cas de la minería, es permet la deducció del factor d'esgotament, alhora que hi ha previstes normes especials sobre amortització i compensació de bases imposables negatives⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Arts. 95 a 99 LIS.

10) Transparència fiscal internacional

Aquest règim es caracteritza per la inclusió a la base imposable de les societats residents de determinades rendes positives obtingudes per a la seva participació directa o indirecta en entitats no residents, així com per a l'aplicació, per part de les mateixes societats residents, d'algunes deduccions concretes en la quota per evitar la doble imposició internacional. No s'aplica a entitats residents al territori de la Unió Europea (amb determinats requisits), a no que resideixin en un paradís fiscal⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 100 LIS.

11) Empreses de reduïda dimensió

Tenen aquesta consideració les empreses l'import net de la xifra de negocis de les quals en el període impositiu immediat anterior sigui inferior a 10 milions d'euros, sempre que no es tracti d'entitats patrimonials. Els incentius fiscals també s'apliquen en els tres períodes impositius immediats i següents al període en què l'entitat aconsegueixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Arts. 101 a 105 LIS.

Els incentius fiscals

Llibertat d'amortització. Els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, afectes a activitats econòmiques, poden ser amortitzats lliurement, sempre que, durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu en què els béns adquirits entrin en funcionament, la plantilla mitjana total de l'empresa s'incrementi respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, i aquest increment es mantingui durant un període addicional d'uns altres 24 mesos. La quantia de la inversió que se'n pot beneficiar és la que resulti de multiplicar la xifra de 120.000 euros per l'increment esmentat calculat amb dos decimals.

Amortització accelerada. Els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, i també els elements de l'immobilitzat intangible, afectes a activitats econòmiques, es poden amortitzar en funció del coeficient que resulti de multiplicar per 2 el coeficient d'amortització lineal màxim previst en les taules d'amortització oficialment aprovades.

Pèrdues per deteriorament dels crèdits per possibles insolvències de deutors. Aquestes entitats poden deduir la pèrdua per deteriorament dels crèdits per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit de l'1% sobre els deutors existents a la conclusió del període impositiu.

Reserva d'anivellació de bases imposables negatives. Implica una reducció de la base imposable positiva fins a un 10% del seu import, i no pot superar l'import d'1 milió d'euros. Aquesta mesura permet minorar la tributació d'un determinat període impositiu respecte de les bases imposables negatives que s'hagin de generar en els cinc anys següents, i s'anticipa així en el temps l'aplicació de les futures bases imposables negatives. Si no es generen bases imposables negatives en aquest període, es produeix un diferiment durant cinc anys de la tributació de la reserva constituïda. Aquesta reducció de la base imposable és compatible amb la reducció per la creació de la reserva de capitalització que estableix l'art. 25 LIS. No obstant això, les quantitats destinades a la dotació de la reserva d'anivellació de bases imposables negatives no es poden aplicar, simultàniament, al compliment de la reserva de capitalització esmentada.

12) Contractes d'arrendament financer

Complint determinats requisits, l'entitat cessionària pot deduir, a més dels interessos, la part que correspon al cost de recuperació del bé, amb un límit que suposa amortitzar els béns a un doble ritme que el general⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Art. 106 LIS.

13) Entitats de tinença de valors estrangers

Aquest règim s'aplica després d'haver-ho sol·licitat a l'Administració. Consisteix en l'exempció de dividendes o de participacions en beneficis de les entitats no residents (que compleixen els requisits legals) en les quals participi, així com de les rendes derivades de la transmissió d'aquests valors. Aquestes entitats tenen per objecte social la direcció i gestió de valors representatius de fons propis d'entitats no residents. La participació, directa o indirecta, ha de ser com a mínim del 5%. No poden acollir-se a aquest règim especial les entitats que tinguin la consideració d'entitats patrimonials. Aquest règim pretén afavorir l'establiment a Espanya de societats capdavanteres de *holdings*⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Arts. 107 i 108 LIS.

14) Entitats parcialment exemptes

La LIS declara parcialment exemptes de gravamen a un grup variat d'entitats (fonamentalment, les entitats i institucions sense ànim de lucre no incloses en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge), que, no obstant això, queden subjectes a l'impost pels rendiments d'explotacions econòmiques, pels derivats del seu patrimoni i pels increments de patrimoni no declarats exemptes⁵¹.

⁽⁵¹⁾Arts. 109 a 111 LIS.

15) Comunitats titulars de muntanyes veïnals en mà comuna

Consisteix en l'aplicació de beneficis fiscals en forma de reduccions a la base imposable⁵².

⁽⁵²⁾Art. 112 LIS.

16) Entitats navilieres en funció del tonatge

Aquest règim recull, bàsicament, especialitats en la determinació de la base imposable de les citades entitats, que es realitza mitjançant un règim d'estimació objectiva opcional, aplicant una escala a les tones de registre net de cadascun dels vaixells⁵³.

⁽⁵³⁾Arts. 113 a 117 LIS.

3.3. Com es gestiona l'impost?

1) Índex d'entitats

Les delegacions de l'Agència Estatal d'Administració Tributària 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 Mercantil⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Arts. 118 i 119 LIS.

2) Autoliquidació i pagament de l'impost

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la declaració en el lloc i la forma que estableixi el Ministeri d'Economia i Hisenda. 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 el seu import. Si la declaració resulta a retornar, l'Administració ha de fer-ho d'ofici dins d'un termini màxim de sis mesos. Aquest termini es redueix a un mes si l'Administració practica una liquidació provisional. L'IS també es pot pagar amb béns del patrimoni històric espanyol⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Arts. 124 a 127 LIS.

3) Pagaments fraccionats

Els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte de l'autoliquidació de l'IS corresponent a l'exercici en curs tres vegades a l'any. Els pagaments fraccionats s'han de fer els primers 20 dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any. La fixació del percentatge sobre l'impost satisfet correspon a la Llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾Art. 40 LIS.

Determinació de l'import dels pagaments fraccionats

Hi ha dues maneres de determinar l'import que s'ha de satisfer:

a) S'aplica el percentatge del 18% (modificable per la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat) sobre la quota que s'ha d'ingressar de l'últim exercici tancat, el termini de declaració del qual ja hagi finalitzat.

b) S'aplica un percentatge que resulta de multiplicar per cinc setens el tipus de gravamen (modificable per la 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.

El contribuïent queda vinculat a aquesta segona modalitat del pagament fraccionat respecte als pagaments corresponents al mateix període impositiu i als següents, en tant

que no es renunciï a la seva aplicació a través de la corresponent declaració censal. No obstant això, estan obligats a aplicar aquesta segona modalitat de càlcul dels pagaments fraccionats els contribuents que el seu import net de la xifra de negocis ha superat la quantitat de 6 milions d'euros durant els dotze mesos anteriors a la data en què s'inicia el període impositiu al qual correspongui el pagament fraccionat.

4) Retencions i ingressos a compte

En l'IS, els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent estan obligats a practicar retencions sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, així com 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 mesos⁵⁷.

(57) Art. 128 LIS.

5) Obligacions comptables i registrals

La LIS recorda expressament l'obligació de portar la comptabilitat que recullen el Codi de Comerç i altres normes aplicables als subjectes passius de l'impost, alhora que regula les conseqüències d'incomplir aquesta obligació⁵⁸.

(58) Art. 120 LIS.

6) Conversió d'actius per impost diferit en crèdit exigible enfront de l'Administració tributària

Es refereix als casos d'actius per impost diferit corresponents a dotacions per deteriorament dels crèdits o altres actius de les possibles insolvències de deutors no vinculats amb el contribuent, que no es deguin amb entitats de dret públic i la deduïbilitat dels quals no es produeixi per aplicació del que estableix l'art. 13.1.a LIS (és a dir, que no siguin perquè no ha transcorregut el termini de sis mesos), i els derivats de l'aplicació dels apartats 1 i 2 de l'art. 14 LIS, corresponents a dotacions o aportacions a sistemes de previsió social i, si escau, prejubilació, com també els actius per impost diferit pel dret a compensar en exercicis posteriors bases imposables negatives.

Aquests actius es convertiran en un crèdit exigible davant l'Administració tributària, quan el contribuent registri pèrdues comptables en els seus comptes anuals, auditats i aprovats per l'òrgan corresponent, o bé quan l'entitat sigui objecte de liquidació o insolvència judicialment declarada. Això determina que el contribuent pugui optar per sol·licitar el seu abonament a l'Administració tributària o per compensar aquests crèdits amb altres deutes de naturalesa tributària de caràcter estatal que el mateix contribuent generi a partir del moment de la conversió⁵⁹.

(59) Art. 130 LIS.

Activitats

Casos pràctics

1. L'empresa Asterisc, SA, ha obtingut en l'exercici 2018 un benefici comptable de 30.000 euros, i arrossega bases imposables negatives generades l'any 2003 per un total de 250.000 euros. Durant l'exercici 2018:

- Ha comptabilitzat com a despesa el pagament de 10.000 euros als seus accionistes com a prima per a assistir a la junta general.
- Ha dotat comptablement una dotació de 25.000 euros per insolvència per un deute pendent de pagament per part de l'Ajuntament de Madrid. L'import degut per l'Ajuntament té una antiguitat superior a sis mesos.
- Ha comptabilitzat com a despesa 3.500 euros en concepte de recàrrec de la Seguretat Social per presentació extemporània del TC-1.
- Ha comptabilitzat una provisió per 300.000 euros en concepte de reestructuració del personal, ja que té previst acomiadar l'any 2016 a un nombre indeterminat de treballadors.

Calculeu la base imposable de la IS de l'exercici de 2018 i justifiqueu cadascuna de les operacions, citant els preceptes normatius aplicables.

2. Determineu els ajustaments fiscals que s'hauran de practicar des del punt de vista de l'IS del 2018 en les següents operacions:

a) La mercantil VERDOSA té el 80% del capital de l'entitat ROJASA. VERDOSA transmet a ROJASA un solar per 100.000 euros i per aquest import el registra a la seva comptabilitat. El valor de mercat d'aquest solar és de 150.000 euros. Uns anys després, ROJASA ven aquest solar a un tercer per 180.000 euros.

b) La mercantil VERDOSA, que com sabem té el 80% del capital de l'entitat ROJASA, transmet a ROJASA una maquinària per un valor convingut de 500.000 euros, essent el seu valor de mercat de 650.000 euros. VERDOSA adquireix la participació de 80% a ROJASA per un import de 100.000 euros.

c) El senyor Pepito Pérez té el 80% de la societat BLANCOSA. El senyor Pérez li ha fet un préstec a BLANCOSA que serà retribuït al doble del tipus d'interès de mercat. Pel préstec a dos anys, BLANCOSA pagarà 50.000 euros d'interessos quan, a preu de mercat, hauria d'haver pagat 25.000 euros.

3. La societat Construccions Sud, SL, amb domicili social a Màlaga, llança un resultat comptable en el seu compte de pèrdues i guanys, corresponent a l'exercici de 2018, de 25.000 euros. En efectuar l'autoliquidació de l'IS, pren en consideració les següents dades:

- L'import net de la seva xifra de negocis en el període impositiu anterior va ser de 4.500.000 euros.
- Té bases imposables negatives pendents de compensar per un import de 2.000 euros.
- Té dret a la lliure amortització de béns adquirits per un import d'1.000 euros, amortitzats comptablement per 200 euros.
- Ha comptabilitzat recàrrecs de l'AEAT per un import de 500 euros.
- Ha comptabilitzat un regal als seus socis per un import de 500 euros.
- Ha comptabilitzat el propi IS per un import de 7.500 euros.
- Ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes de setembre del 2018, per l'import total al que ascendeix el deute: 1.000 euros.
- En l'exercici de 2017, va realitzar una venda a terminis generant un benefici de 100.000 euros. En l'exercici del 2018, es cobren 250.000 euros, del preu total d'1.000.000 euros.

Determineu davant quin tipus de societat ens trobem i si podria acollir-se a algun dels règims especials prevists en la LIS, o si, per contra, li resulta aplicable el règim general. Quantifiqueu la base imposable, partint del resultat comptable i indicant els ajustaments fiscals pertinents.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Són subjectes passius de l'IS...

- a) Les comunitats de béns.
- b) Les entitats no residents per obligació real.
- c) Els fons d'inversió.

2. Quin dels següents valors s'aplica en l'IS en les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades?

- a) El valor que s'hauria acordat per persones o entitats independents en condicions de lliure competència.
- b) El valor pel qual efectivament s'ha realitzat la transacció entre les parts vinculades.
- c) El valor pel qual efectivament s'ha realitzat la transacció incrementat en un 50%.

3. En l'IS tributen al tipus del 1%...

- a) Les societats d'inversió de capital variable (SICAV) amb un mínim de 100 accionistes.
- b) Les cooperatives fiscalment protegides.
- c) Les fundacions a les que sigui aplicable el règim establert en la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

4. D'entre els següents supòsits, assenyalla quin no està subjecte a l'IS.

- a) Una societat mercantil en formació.
- b) L'Administració General de l'Estat.
- c) Una comunitat titular de muntanyes veïnals en mà comuna.

5. Una amortització pretén...

- a) Reflectir la pèrdua de valor de tots els béns de l'actiu fix de l'empresa.
- b) Reflectir la pèrdua de valor dels béns de l'actiu circulant de l'empresa que siguin susceptibles de depreciació.
- c) Reflectir la pèrdua de valor dels béns de l'actiu fix de l'empresa que siguin susceptibles de depreciació.

6. En l'IS, quina de les següents despeses és deduïble?

- a) El recàrrec de constrenyiment.
- b) El recàrrec per presentació extemporània d'autoliquidacions.
- c) Els interessos de demora.

7. Quina de les següents despeses no és deduïble per a calcular la base imposable de l'IS?

- a) Les quotes de l'impost sobre béns immobles pagades per raó de la titularitat dels diferents immobles afectes a l'activitat de l'empresa.
- b) Una multa imposada per la Inspecció de Treball per incompliment de la normativa sobre seguretat laboral.
- c) L'import dels xecs regal que es reparteixen als treballadors per Nadal.

8. Una societat amb seu als Estats Units tanca un establiment permanent situat a Huelva i trasllada a Dallas els elements patrimonials afectes a aquest establiment. A l'efecte de l'IS...

- a) L'operació genera un ajustament fiscal positiu perquè computa com a ingrés fiscal i no, en canvi, com a ingrés comptable.
- b) L'operació no tributa perquè la societat americana no és resident a Espanya.
- c) L'operació tributa pel valor de mercat dels elements patrimonials traslladats.

9. El Reial Madrid CF paga 5.000.000 euros a una societat per la cessió del dret a l'explotació de la imatge d'un famós futbolista que juga en aquest club. Tenint en compte que la societat resideix a Espanya, a l'efecte de l'IS d'aquesta societat...

- a) S'aplica una reducció a la base imposable de 2.500.000 euros.
- b) S'aplica una reducció en la quota íntegra d'1.050.000 euros.
- c) Cap de les dues respostes anteriors és correcta.

10. Una societat domiciliada a León té, en el seu passiu, un deute de 700.000 euros com a quantitat pendent de pagament per la compra d'un magatzem, però davant d'una inspecció

tributària no pot aportar cap justificant del deute. A l'efecte de l'IS, la inspecció aplicarà el règim de...

- a) La presumció de rendes.
- b) Les operacions vinculades.
- c) Estimació de rendes.

Solucionari

Casos pràctics

1. La base imposable de l'IS es defineix a partir del benefici comptable, sobre el que es realitzen ajustaments fiscals positius o negatius. En el nostre supòsit de fet, cal realitzar els següents ajustaments:

En primer lloc, un ajustament fiscal positiu de 10.000 euros (pagament prima d'assistència). Atès que ha realitzat una despesa comptable de 10.000 euros, la base imposable de l'IS s'ha d'augmentar en 10.000 euros, perquè la despesa fiscal és de 0 euros. La prima d'assistència, pagada per Asterisc, SA als seus accionistes, és una retribució dels fons propis de l'entitat i, de conformitat amb l'art. 15.a LIS, les retribucions de fons propis són una despesa no deduïble fiscalment.

En segon lloc, en relació amb la dotació per insolvència, ha de realitzar un ajustament fiscal positiu de 25.000 euros. D'acord amb l'art. 13.1.1^o LIS, no són deduïbles les dotacions realitzades per crèdits deguts per administracions públiques. Atès que en aquest cas la despesa comptable ha estat de 25.000 euros, mentre que la despesa fiscal permesa és de 0 euros, s'ha de fer un ajustament fiscal positiu.

En tercer lloc, respecte al recàrrec de la Seguretat Social, s'ha de realitzar un ajustament fiscal positiu de 3.500 euros. Asterisc, SA, ha donat una despesa comptable de 3.500 euros quan la despesa fiscal és de 0 euros. Segons l'art. 15.c LIS, no són deduïbles fiscalment les multes i sancions penals i administratives. En el nostre cas, el recàrrec té un caràcter sancionador, amb la qual cosa no serà fiscalment deduïble.

Finalment, ha de realitzar un ajustament fiscal positiu de 300.000 euros (provisió per reestructuració de personal). L'art. 14.3.c LIS diu que no tenen la consideració de fiscalment deduïbles les despeses que es derivin de reestructuracions quan es tracta de meres expectatives.

En definitiva, la base imposable de l'IS de l'exercici 2018 és de: 30.000 euros (benefici comptable) + 10.000 euros + 25.000 euros + 3.500 euros + 300.000 euros = 368.500 euros.

No obstant això, si tenim en compte les bases imposables negatives de l'exercici 2003 (art. 25.1 LIS), la base imposable total de l'empresa Asterisc, SA, en l'exercici 2018 és de: 368.500 euros - 250.000 euros = 118.500 euros.

2. a) VERDOSA i ROJASA són entitats vinculades, ja que la primera té el 80% del capital de la segona. Per tant, podem afirmar que existeix una vinculació soci-societat.

D'acord amb l'article 18.1 LIS, les operacions realitzades entre entitats vinculades hauran de valorar-se a valor de mercat. Així mateix, l'article 18.10 LIS assenyalava que l'AEAT podrà comprovar les operacions realitzades entre entitats vinculades i efectuarà, en el seu cas, les correccions que procedixin per adequar-les a valor de mercat.

En el cas que ens ocupa, la transmissió del solar pel valor convingut de 100.000 s'ha realitzat per un import inferior al valor de mercat, que és de 150.000. En conseqüència, s'ha produït una menor tributació, ja que VERDOSA hauria d'haver integrat en la seva base imposable la diferència entre el valor de mercat i l'inferior valor convingut, és a dir, un import de 50.000 (150.000 - 100.000). Per la qual cosa, en la mercantil VERDOSA s'haurà de practicar un ajustament positiu de 50.000 en l'exercici de la transmissió.

I aquest ajustament en la societat transmissora determina que, per a la societat vinculada adquirent, ROJASA, el solar passarà a estar valorat a efectes fiscals en 150.000. És a dir, ROJASA va adquirir el solar per 100.000 i així ho té registrat comptablement, però, a efectes fiscals, el valor del solar serà de 150.000 i aquesta valoració fiscal diferent s'haurà de tenir en compte quan es tramiti el solar.

Així, quan ROJASA transmet el solar, la renda que es produeix, des del punt de vista comptable, és de 180.000 - 100.000 = 80.000. Tot i això, fiscalment la renda que es produeix és de 180.000 - 150.000 = 30.000. Per la qual cosa, ROJASA haurà de realitzar un ajustament fiscal negatiu per 50.000 en l'exercici en què transmet el solar a un tercer.

b) VERDOSA i ROJASA són entitats vinculades amb una relació soci-societat. D'acord amb l'article 18.1 LIS, les operacions realitzades entre entitats vinculades s'hauran de valorar a valor de mercat. D'acord amb l'establert en l'article 18.11 LIS, l'ajustament que haurà de realitzar per a la correcció de valor és el següent:

Operació principal: la societat ROJASA ha pagat 500.000 per la maquinària quan hauria d'haver pagat 650.000. És a dir, ha enregistrat una despesa de 500.000 quan procedia a comp-

tabilitzar una despesa de 650.000. Per la qual cosa, haurà de practicar un ajustament fiscal negatiu per 150.000 al resultat comptable.

La societat VERDOSA, per la seva part, ha obtingut un ingrés de 500.000 per la venda de la màquina quan hauria d'haver obtingut un ingrés de 650.000. És a dir, procedeix realitzar un ajustament fiscal positiu per 150.000 al resultat comptable.

Operació secundària: en aquesta operació entre soci (VERDOSA) i societat (ROJASA), el valor convingut és inferior al valor de mercat i la diferència entre ambdós valors és a favor de la societat, ja que ROJASA ha obtingut un "estalvi" de 150.000 en comprar una maquinària a un preu inferior al de mercat.

La part de la diferència entre el valor convingut i el valor de mercat que es correspon amb el percentatge de participació del 80% es considera aportació del soci als fons propis de la societat, augmentant, en conseqüència, el valor d'adquisició de la seva participació. És a dir $80\% \times 150.000 = 120.000$ es considera que és una aportació de VERDOSA a ROJASA. En aquest cas, no s'integrarà en la base imposable, però ara la participació de VERDOSA, del 80%, té un preu d'adquisició a efectes fiscals de $100.000 + 120.000 = 220.000$ i el dia que la transmeti s'haurà de tenir en compte aquest valor.

D'altra banda, la diferència entre el valor convingut i el valor de mercat que NO es correspon amb el percentatge de participació del 80%, es considera una renda per a la societat, que ha d'integrar-se en la seva base imposable. Per al soci es considera una liberalitat, un donatiu que no és una despesa fiscalment deduïble. És a dir, $20\% \times 150.000 = 30.000$ es considera que és una renda obtinguda per ROJASA que ha d'integrar-se en la seva base imposable, per la qual cosa s'haurà de realitzar un ajustament fiscal positiu per 30.000 al seu resultat comptable.

Però, per a VERDOSA, aquests 30.000 es consideren una liberalitat, que no és una despesa fiscalment deduïble, per la qual cosa, a l'empara de l'article 15.e) LIS, s'haurà de practicar un ajustament fiscal positiu de 30.000 en la mesura que no estigui registrat així en la comptabilitat.

Finalment, és pertinent assenyalar que el pressupost s'ha resolt realitzant l'ajustament bilateral en l'entitat participativa en el mateix període que s'adquireix l'element, en entendre que es tracta d'una compra d'existències. Tot i això, a efectes didàctics, hem d'indicar que una altra opció, també correcta, és entendre que la maquinària sigui un element de material immobilitzat i, en aquest cas, l'ajustament bilateral s'efectuaria a mesura que es registrés l'amortització.

c) El Sr. Pepito Pérez i BLANCOSA estan vinculats amb una relació soci-societat. D'acord amb l'article 18.1 LIS, les operacions realitzades entre persones o entitats vinculades hauran de valorar-se a valor de mercat. D'acord amb l'establert en l'article 18.11 LIS, l'ajustament que haurà de realitzar, per la correcció de valor, és el següent:

Operació principal: la societat BLANCOSA ha pagat 50.000 en concepte de despesa financera que s'ha deduït, quan n'hauria d'haver pagat 25.000. És a dir, ha registrat una despesa de 50.000 quan procedia comptabilitzar una despesa de 25.000. Per la qual cosa, s'haurà de practicar un ajustament fiscal positiu per 25.000 al resultat comptable.

Per la seva part, el senyor Pepito Pérez no és contribuïent per l'IS, sinó per l'IRPF.

Operació secundària: en aquesta operació entre soci (el Sr. Pérez) i societat (BLANCOSA), el valor convingut és superior al valor de mercat i la diferència entre ambdós valors és a favor del soci persona física, perquè ha obtingut una retribució pel préstec superior al de mercat.

En aquest cas, la part de la diferència entre el valor convingut i el valor de mercat que es correspon amb el percentatge de participació del 80%, es considera retribució dels fons propis per a la societat i participació en beneficis per al soci. És a dir $80\% \times 25.000 = 20.000$ es considera que és retribució de fons propis per a BLANCOSA, que, d'acord amb l'article 15.a) LIS, no és una despesa fiscalment deduïble, per tant, en la mesura que s'hagi deduït aquesta despesa, procedirà realitzar un ajustament fiscal positiu per 20.000 al resultat comptable. Per la seva part, per al Sr. Pérez, contribuïent per l'IRPF, aquests 20.000 tenen la consideració de dividends de l'article 25.1.a) LIRPF.

I la part de la diferència entre el valor convingut i el valor de mercat que NO es correspon amb el percentatge de participació del 80%, es considera retribució dels fons propis per a la societat i per al soci una utilitat. És a dir, $20\% \times 25.000 = 5.000$ es considera que és retribució dels fons propis per a BLANCOSA, que, d'acord amb l'article 15.a) LIS, no és una despesa fiscalment deduïble, per la qual cosa, en la mesura que s'hagi deduït aquesta despesa, procedirà realitzar un ajustament fiscal positiu per 5.000 al resultat comptable. I per al Sr. Pérez, contribuïent per

IRPF, aquests 5.000 tenen la consideració d'utilitat, que tindrà el processament de rendiments del capital mobiliari de l'article 25.1.d) LIRPF.

3. Ens trobem davant una empresa de reduïda dimensió, ja que l'import net de la seva xifra de negocis en el període impositiu anterior és inferior a deu milions d'euros (art. 101.1 LIS). Li resultaran aplicables, per tant, els incentius fiscals previstos per a aquest tipus d'empreses en els arts. 102 a 105 LIS.

Quant a l'amortització lliure, tal i com s'ha dit, es tracta d'una empresa de reduïda dimensió i, per tant, entre altres incentius fiscals, se li reconeix la possibilitat d'amortitzar lliurement els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries (art. 102 LIS). En concepte d'amortització, ha comptabilitzat una despesa comptable de 200 euros, mentre que l'amortització fiscal ascendeix a 1.000 euros. Per tant, caldrà realitzar un ajustament fiscal temporal de caràcter negatiu per un import de 800 euros.

En relació amb el recàrrec de l'AEAT, conforme a l'art. 15.c LIS, no tindran la consideració de despeses fiscalment deduïbles les multes i sancions penals i administratives, el recàrrec de constrenyiment i el recàrrec per presentació fora de termini d'autoliquidacions. En aplicació d'aquest precepte, el recàrrec comptabilitzat per l'empresa Construccions Sud, SL, no és una despesa fiscalment deduïble; i, per tant, s'haurà de procedir a realitzar el corresponent ajustament fiscal permanent de caràcter positiu per aquest import: 500 euros.

Respecte al regal als socis, conforme a l'art. 15.e LIS, no tindran la consideració de despeses fiscalment deduïbles els corresponents a donatius i liberalitats; exceptuant determinats casos, expressament esmentats en la pròpia norma. Entre aquests últims es troben les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors, les despeses que derivades dels usos i costums s'efectuïn al personal de l'empresa (com pugui ser la típica cistella de Nadal), i les despeses realitzades per promocionar la venda de béns i la prestació de serveis o que es trobin correlacionats amb els ingressos.

En el present supòsit, l'empresa ha comptabilitzat una despesa de 500 euros en concepte de "regal als socis"; que pot ser considerat, conforme al que s'ha dit prèviament, com una liberalitat sense que es pugui integrar en algun dels supòsits excepcionals prèviament citats en els que sí es permet computar fiscalment aquestes despeses per liberalitats i donatius. En conseqüència, ens trobem amb una despesa comptable que no és fiscalment deduïble; de manera que haurem d'efectuar el corresponent ajustament fiscal permanent de caràcter positiu per l'import de 500 euros.

Quant a l'IS comptabilitzat, aquest import registrat en el compte de pèrdues i guanys mai va ser una despesa fiscalment deduïble ni, lògicament, tampoc va ser considerat com un ingrés fiscalment computable (art. 15.b LIS), motiu pel qual, en aquest cas, s'haurà de realitzar un ajustament fiscal permanent de caràcter positiu equivalent a la quantitat comptabilitzada com a despesa en concepte d'IS: 7.500 euros.

Pel que es refereix a les provisions per insolvència, perquè les mateixes siguin considerades com una despesa fiscalment deduïble és necessari que concorri algun dels següents requisits o circumstàncies en el moment de la meritació de l'impost: que hagi transcorregut el termini de sis mesos des del venciment de l'obligació; que el deutor estigui declarat en situació de concurs; que el deutor estigui processat per delictes d'alçament de béns; o que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual depengui el cas (art. 13.1 LIS).

En aquest supòsit, la societat Construccions Sud, SL, ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes de setembre de 2015. Aquesta despesa comptable no és fiscalment deduïble perquè, en el moment de la meritació de l'impost (31 de desembre de 2015) no han transcorregut sis mesos des del venciment de l'obligació (setembre de 2015). En conseqüència, a la seva declaració de l'IS, aquesta societat haurà de realitzar un ajustament fiscal de caràcter positiu per l'import que ascendeix aquesta provisió: 1.000 euros.

En relació amb l'operació a terminis, cal tenir present que l'art. 11.4 LIS estableix que les rendes s'imputaran fiscalment a mesura que s'efectuïn els corresponents cobraments i de forma proporcional a aquests, excepte que l'entitat decideixi aplicar el criteri de la meritació. En altres paraules, davant aquest tipus d'operacions la societat pot triar entre dues opcions per imputar la renda derivada de les mateixes: aplicar el criteri de la meritació (que és el que s'aplica comptablement), i, d'aquesta manera, imputar tota la renda a l'exercici de la meritació; o, si escau, aplicar el criteri de caixa (imputant la renda en proporció als pagaments ajornats que vagin venent). En aquest últim supòsit, es produiran diferències entre la imputació fiscal i la comptable, i en conseqüència, s'hauran d'efectuar els corresponents ajustaments fiscals sobre el resultat comptable.

En el cas plantejat, la societat Construccions Sud, SL, va efectuar una venda a terminis en l'exercici del 2017, generant un benefici de 100.000 euros. Aquest exercici del 2018 cobra

250.000 euros del preu total d'1.000.000 euros; de manera que, aplicant el criteri de caixa (les rendes s'imputen fiscalment conforme es vagin produint els cobraments i en proporció als pagaments efectuats), es cobra un 25% del total del benefici, és a dir, 25.000 euros. Atès que en comptabilitat se segueix el criteri de la meritació, el benefici generat per l'operació es va comptabilitzar l'any en el que es va produir (2017, efectuant el corresponent ajustament fiscal negatiu). Per aquest motiu, serà necessari realitzar, en el 2018, un ajustament fiscal positiu per 25.000 euros (comptablement, l'ingrés és 0 euros, mentre que fiscalment és de 25.000 euros).

En definitiva, la base imposable serà de: 25.000 (resultat comptable) – 800 (amortització lliure) + 500 (recàrrec de l'AEAT) + 500 (regal als socis) + 7.500 (IS comptabilitzat) + 1.000 (provisió per insolvència) + 25.000 (operació a terminis) = 58.700 euros. A continuació, s'hi ha d'aplicar la reducció del 10% de la base imposable per la reserva d'anivellament de bases imposables negatives, prevista en l'art. 105 LIS. De manera que la base imposable reduïda és: $58.700 - (58.700 \times 10\%) = 52.830$ euros. Atès que existeixen bases imposables negatives pendents de compensar per un valor de 2.000 euros, la base imposable de l'IS ascendeix a 50.830 euros.

Exercicis d'autoavaluació

1. c
2. a
3. a
4. a
5. c
6. c
7. b
8. a
9. c
10. a

