

---

# Fiscalidad de la renta de las sociedades

---

PID\_00264526

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas

---





**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.



**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Tercera edición: septiembre 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Realización editorial: FUOC

*Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.*

# Índice

|  |    |
|--|----|
| <b>Introducción</b> .....  | 5  |
| <b>Objetivos</b> .....   | 6  |
| <b>1. ¿Qué grava el IS y qué entidades deben pagarlo?</b> .....      | 7  |
| 1.1. ¿En qué normas se regula el impuesto? .....                     | 7  |
| 1.2. ¿Qué rentas tributan por el IS? .....                           | 7  |
| 1.3. ¿Dónde y cuándo se aplica el impuesto? .....                    | 9  |
| 1.4. ¿Qué entidades deben pagar el IS? .....                         | 9  |
| <b>2. ¿Cómo se calcula la base imponible del IS?</b> .....           | 11 |
| 2.1. ¿Qué son los ajustes fiscales? .....                            | 11 |
| 2.2. ¿Qué son las normas sobre obtención de rentas? .....            | 12 |
| 2.3. ¿Qué gastos se pueden deducir? .....                            | 13 |
| 2.4. ¿Cómo se aplican las reglas de valoración? .....                | 17 |
| 2.5. ¿En qué periodo se imputan los ingresos y los gastos? .....     | 20 |
| 2.6. ¿Qué reducciones se pueden aplicar sobre la base imponible? ... | 21 |
| 2.7. ¿Cómo se compensan las bases imponibles negativas? .....        | 22 |
| <b>3. ¿Cómo se cuantifica y se paga el IS?</b> .....                 | 24 |
| 3.1. ¿Qué tipos de gravamen y deducciones existen? .....             | 24 |
| 3.2. ¿Qué son los regímenes especiales? .....                        | 27 |
| 3.3. ¿Cómo se gestiona el impuesto? .....                            | 32 |
| <b>Actividades</b> .....   | 35 |
| <b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....                            | 35 |
| <b>Solucionario</b> .....  | 38 |



## Introducción

La existencia del **impuesto sobre sociedades**, es decir, un impuesto que grava la obtención de renta por parte de las personas jurídicas, se fundamenta en el hecho de que si no se grava la renta en el momento en el que la obtienen las sociedades, en muchos casos nunca se llegará a someter a imposición al evitar que esta renta llegue formalmente a manos de los socios.

El impuesto sobre sociedades posee una gran eficacia recaudatoria, sirve como mecanismo de control de fuentes de renta, provoca muy poco rechazo social y constituye, además, un eficaz instrumento de política económica. La determinación de la renta gravable en este impuesto se resuelve recurriendo al concepto de beneficio empresarial, así como utilizando, con esta finalidad y con una relevancia cada vez mayor, la contabilidad empresarial.

En relación con el impuesto sobre sociedades, examinaremos, por un lado, el régimen general de determinación del impuesto, en especial en lo referente a la determinación de la base imponible y a los ajustes fiscales que son necesarios para su liquidación. Y, también, los elementos de identificación y de cuantificación de la deuda tributaria y los aspectos relacionados con la gestión del impuesto.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la normativa del impuesto contempla, junto al régimen general del impuesto, un conjunto de regímenes especiales aplicables a ciertos tipos de entidades y de actividades que, por distintos motivos, se apartan en algunos aspectos del régimen general y que cada vez adquieren una mayor importancia en la configuración del impuesto.

## Objetivos

Los principales objetivos que se pretenden alcanzar son los siguientes:

- 1.** Entender qué rentas tributan por el impuesto sobre sociedades y en qué normas se regula.
- 2.** Diferenciar dónde y cuándo se aplica el impuesto y qué personas jurídicas deben pagarlo.
- 3.** Determinar qué son los ajustes fiscales, las normas sobre obtención de rentas y qué gastos son deducibles.
- 4.** Percibir las notas más importantes en relación con las reglas de valoración y las de imputación de ingresos y gastos.
- 5.** Comprender qué tipos de gravamen y qué deducciones de la cuota se aplican en el impuesto.
- 6.** Entender las principales características de los regímenes especiales y de la gestión del impuesto.

# 1. ¿Qué grava el IS y qué entidades deben pagarlo?

## 1.1. ¿En qué normas se regula el impuesto?

El **impuesto sobre sociedades** es un impuesto **directo** y **personal**, ya que no es repercutible, que grava una manifestación directa de la capacidad económica como es la obtención de renta, al mismo tiempo que dicha renta solo se puede determinar en función del sujeto que la percibe<sup>1</sup>. Además, el IS también es un impuesto **objetivo** y **periódico**.

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

El **objeto** del IS es la renta obtenida por sociedades y otras entidades. El TRLIS mantiene un concepto **sintético** de renta, sin distinguir, como hace la LIRPF, la renta por razón de la fuente de los distintos rendimientos que la componen<sup>2</sup>. La ley del IS de 1978, en cambio, sí distinguía y definía tres componentes de la renta societaria: los rendimientos empresariales o de explotación económica, los rendimientos de elementos patrimoniales y los incrementos y disminuciones patrimoniales. Sin embargo, actualmente, esta clasificación solo tiene efecto en relación con las retenciones.

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

La regulación general del impuesto se encuentra en la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades**, que sustituye al RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, que aprobaba el texto refundido de la anterior LIS.

### Otras normas

El desarrollo reglamentario del TRLIS se lleva a cabo por el RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el **reglamento** del impuesto sobre sociedades.

Hay que tener en cuenta que el legislador ha dejado fuera de la LIS algunos regímenes especiales, como el de las **fundaciones y asociaciones**, que se regula por medio de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo; o el régimen fiscal de las **cooperativas**, que se regula en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

## 1.2. ¿Qué rentas tributan por el IS?

La obtención de renta por parte del sujeto pasivo, cualquiera que sea su fuente u origen, constituye el **hecho imponible** del IS<sup>3</sup>.

<sup>(3)</sup>Art. 4.1 LIS.

Se incorpora en la LIS<sup>4</sup> el **concepto de actividad económica** en términos similares al utilizado en la LIRPF: la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de

<sup>(4)</sup>Art. 5.1 LIS.

arrendamiento de inmuebles es necesaria una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Para el supuesto de entidades que forman parte de un grupo de sociedades, el concepto de actividad económica debe determinarse teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

### Las entidades patrimoniales

Establece el art. 5.2 LIS que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Para calcular esa mitad de activos no afectos, se ha establecido el criterio de medirlos en los balances trimestrales de cada ejercicio para extraer de ellos su valor medio. Se mencionan, asimismo, en dicho precepto legal los supuestos en los que determinados valores no se computan a los efectos de considerar una entidad patrimonial.

En relación con la delimitación negativa del hecho imponible, los arts. 21 y 22 LIS prevén dos **exenciones objetivas**: por un lado, la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, y, por otro lado, la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

#### Exenciones subjetivas

El resto de las exenciones tienen en el IS un marcado carácter subjetivo, y este es el motivo por el que se tratarán junto con el sujeto pasivo, como también hace la LIS.

### Régimen de las exenciones para eliminar la doble imposición

Se establece un régimen de exención general para la renta derivada de participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional. El art. 21.1 LIS exige como requisito que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad, ha de ser, al menos, del 5% o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70% de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados, salvo que el contribuyente acredite que se han integrado en la base imponible de la entidad participada sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es necesario que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS español a un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional.

Se establece en el art. 21.3 LIS la exención de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos ya mencionados del art. 21.1 LIS. Además, hay que tener en cuenta que la exención regulada en el art. 21 LIS no resultará aplicable cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Por otra parte, se establece la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22 LIS). Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS español



con un tipo nominal de, al menos, un 10%. No obstante, no se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad. Y, finalmente, hay que señalar que estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente respecto del que se cumpla el requisito de tributación.

### 1.3. ¿Dónde y cuándo se aplica el impuesto?

En relación con el **ámbito de aplicación** del IS, hay que señalar que el impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales por razón del territorio y de lo que se dispone en los tratados y convenios internacionales<sup>5</sup>. A este respecto, son particularmente importantes los numerosos convenios para evitar la doble imposición sobre la renta que tiene suscritos España.

<sup>(5)</sup>Arts. 2 y 3 LIS.

El criterio de sujeción al IS es el de la **residencia efectiva**, y las entidades residentes quedan sujetas a la denominada renta mundial, es decir, a todas sus rentas sin tener en cuenta el lugar donde se obtengan<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Arts. 7.2 y 8 LIS.

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

#### **Domicilio fiscal**

El art. 8.2 LIS fija los criterios para determinar el domicilio fiscal, que de entrada se identifica con el domicilio social. A efectos del domicilio fiscal, es importante tener en cuenta el art. 130 LIS (índice de entidades) y el art. 142 LIS (obligación del sujeto pasivo de comunicar a la Agencia Tributaria los cambios en el domicilio fiscal).

El **periodo impositivo** del IS coincide con el ejercicio económico de la entidad, que en la mayor parte de los casos se identifica con el año natural, y el **devengo** del impuesto tiene lugar el último día del periodo impositivo (normalmente, el 31 de diciembre, cuando se suele cerrar la contabilidad). En cualquier caso, nunca puede pasar de los doce meses<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup>Arts. 27 y 28 LIS.

### 1.4. ¿Qué entidades deben pagar el IS?

Son sujetos pasivos del IS las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil<sup>8</sup>.

<sup>(8)</sup>Art. 7.1.a LIS.

Además, se consideran sujetos pasivos del IS una serie de entidades, la mayoría de las cuales se caracterizan por poseer un patrimonio unificado por su dedicación a una finalidad concreta.

### **Sociedades civiles con objeto mercantil**

Se incorporan como sujeto pasivo del impuesto las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, con efectos a partir del 1 de enero de 2016 (art. 7 y DT 34.ª LIS). Estas sociedades tributaban anteriormente como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas, que será aplicable ahora únicamente a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

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

- Las sociedades agrarias de transformación.
- Los fondos de inversión.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de capital-riesgo.
- Los fondos de pensiones.
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- Los fondos de titulización.
- Los fondos de garantía de inversiones.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- Los fondos de activos bancarios

La LIS recoge una enumeración de **entidades totalmente exentas** del IS<sup>9</sup>, y también una serie de entidades que se benefician de exenciones en función de la naturaleza de la renta obtenida: son las **entidades parcialmente exentas**, cuya regulación se recoge en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

<sup>(9)</sup>Art. 9 LIS.

### **Las exenciones subjetivas**

Están totalmente exentos del IS el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. También se declaran exentos los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales. Asimismo, están totalmente exentos del IS una serie de organismos públicos, como el Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los fondos de garantía de inversiones, o bien las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, entre otros organismos y entes públicos.

Por otra parte, están parcialmente exentas del IS, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

También están parcialmente exentos del IS, en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la LIS, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior, así como una serie de entes, como, por ejemplo, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores o los partidos políticos.

## 2. ¿Cómo se calcula la base imponible del IS?

### 2.1. ¿Qué son los ajustes fiscales?

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

Con todo, las normas mercantiles reguladoras de la contabilidad no tienen como objetivo cuantificar la renta a efectos fiscales, sino ofrecer una imagen fiel de la empresa en el tráfico mercantil, de manera que todos los interesados (socios, proveedores, clientes, etc.) puedan conocer con ciertas garantías la situación económica de la entidad. Sirven a esta finalidad los grandes principios que inspiran el conjunto de la normativa contable, y que tienden a hacer que la empresa no ofrezca una imagen demasiado optimista de los resultados, de manera que obligan a calcular el beneficio empresarial según unas normas determinadas basadas en el criterio de prudencia.

Este hecho choca con los intereses de la Hacienda pública, a la que no le conviene, evidentemente, que las sociedades sean demasiado prudentes en la valoración de los beneficios, de manera que consigan reducir prácticamente a su voluntad la renta gravable. Por ello, y de acuerdo con lo que prevé la LIS, la base imponible se calcula a partir del resultado contable, corregido en la medida en que lo exige la propia LIS<sup>10</sup>.

Por lo tanto, sobre el resultado contable se aplican una serie de correcciones impuestas por la LIS que suponen diferencias sobre los puntos siguientes: la calificación, la valoración y la imputación temporal de ingresos y gastos. La aplicación de estas correcciones no supone modificar la contabilidad de la sociedad, sino que solo tiene efectos fiscales y da lugar a los llamados **ajustes fiscales**, que pueden ser positivos o negativos, según si implican aumentar o minorar el resultado contable para encontrar la base imponible.

El **fundamento** de estas correcciones o ajustes fiscales sobre el resultado contable es la necesidad que siente el legislador de introducir algunas precauciones para impedir que se pueda alterar la renta gravable por medio de manipulaciones contables. En este punto, no hay que olvidar que en materia fiscal

#### Normas de contabilidad

Las normas mercantiles de naturaleza contable se recogen fundamentalmente en el Código de comercio, la Ley de Sociedades de Capital y el Plan general de contabilidad.

<sup>(10)</sup>Art. 10.3 LIS.

rige el principio de indisponibilidad del crédito tributario, que impide dejar en manos del contribuyente la determinación de los elementos esenciales del tributo, cosa que solo puede hacer la ley.

### **Determinación de la base imponible**

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

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

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

## **2.2. ¿Qué son las normas sobre obtención de rentas?**

La normativa del IS establece algunos **supuestos de obtención de renta** en los regímenes de atribución e imputación de rentas cuyo contenido es sustancialmente idéntico a los del IRPF. También en otros preceptos se establecen presunciones de obtención de renta.

**1) Presunción de retribución de bienes y derechos.** Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado. Se trata de una presunción *iuris tantum* según la cual las prestaciones de bienes y derechos, incluyendo los préstamos llevados a cabo por sociedades, siempre son retribuidas y lo son por el valor normal de mercado<sup>11</sup>.

<sup>(11)</sup>Art. 123 LIS.

**2) Presunción de retención para calcular la cantidad íntegra devengada.** Las cantidades sometidas a retención se integran en la base imponible por el importe íntegro devengado<sup>12</sup>. La presunción de retención permite al sujeto pasivo deducir de su cuota la cantidad que se le ha tenido que retener, al margen del hecho de que la retención se haya practicado o no, o que se haya hecho por el importe correcto. Prácticamente, el único ingreso sometido a retención que tienen las sociedades son los rendimientos de capital mobiliario, por lo que casi no se aplicará esta presunción.

<sup>(12)</sup>Art. 19.3 LIS.

**3) Presunción de obtención de renta por la existencia de bienes y derechos no contabilizados y no declarados y de existencia de rentas por contabilización de deudas inexistentes<sup>13</sup>.** Si se descubren elementos patrimoniales en posesión del sujeto pasivo no registrados en los libros de contabilidad, se con-

<sup>(13)</sup>Art. 121 LIS.

siderará que hay una renta gravable por el importe del valor de adquisición de los bienes y derechos citados minorado en las deudas demostrables concretas para financiar aquella adquisición, sin que el importe neto resultante pueda ser negativo. Evidentemente, la prueba de la posesión de un elemento patrimonial a título diferente enerva la presunción. La misma presunción se aplica si se descubre que se han contabilizado en el pasivo deudas inexistentes, ya que el fundamento es el mismo: crear la apariencia de un valor patrimonial menor.

Además, se establece la presunción de obtención de rentas para los casos en los que no se haya cumplido en plazo con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, establecida en la DA 18.<sup>a</sup> LGT. Dichos bienes y derechos se entenderán como renta no declarada y se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización. Asimismo, se determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave y se sancionará con multa del 150% del importe de la base de la sanción.

### 2.3. ¿Qué gastos se pueden deducir?

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

Debemos señalar que las cantidades desembolsadas en la adquisición de bienes del inmovilizado no dan lugar a gastos deducibles, ya que dichos bienes se contabilizan en el activo. Será la depreciación o la pérdida que sufran la que irá produciendo gastos deducibles.

Son **gastos deducibles** los siguientes:

#### 1) Amortizaciones<sup>14</sup>

<sup>(14)</sup>Arts. 12 LIS y 3 a 7 RIS.

Las amortizaciones reflejan la pérdida de valor de los bienes del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias por las causas siguientes: el uso, el paso del tiempo y el progreso técnico (obsolescencia).

Los sistemas que se utilizan más a menudo para determinar la amortización con finalidades fiscales son, por un lado, el basado en la **tabla de amortización** establecida en la LIS (arts. 12.1.a LIS y 4 RIS). Esta tabla de amortización

de la LIS recoge varios tipos de elementos y fija unos porcentajes máximos y mínimos entre los cuales la empresa puede elegir y aplicar sobre el valor amortizable, lo que da lugar a la cuota de amortización del ejercicio. Por otro lado, los métodos de **amortización degesiva**, que, como su nombre indica, permiten que las cuotas amortizables sean superiores en los primeros ejercicios y que decrezca su importe progresivamente (arts. 12.1.b LIS y 5 RIS). Y, finalmente, el **método de los números dígitos**. La suma de dígitos se determina en función del periodo de amortización establecido en las tablas de amortización (arts. 12.1.c LIS y 6 RIS). Quedan fuera de estos métodos, según la LIS, los edificios, el mobiliario y los enseres.

### **Las tablas de amortización establecidas en la LIS**

Si el bien sometido a amortización fuera un autocamión, por poner un caso, en la letra a del art. 12.1 LIS figura para este elemento material un porcentaje máximo de amortización del 20 por 100 y un período máximo de amortización de 10 años. Ello significa que el sujeto podrá aplicar el porcentaje máximo del 20 por 100 durante 5 años, hasta amortizar completamente el bien (20 por cien x 5 años = 100 por 100); por el contrario, si la intención del sujeto es agotar el período máximo de amortización fiscal, esto es, 10 años, deberá aplicar el porcentaje del 10 por 100 (este porcentaje se convierte de facto en el porcentaje mínimo).

Asimismo, la LIS también considera efectiva la amortización si el contribuyente presenta a la Administración un **plan de amortización** con criterios diferentes a los anteriores y esta lo acepta. Los planes de amortización se recogen en los arts. 12.1.d LIS y 7 RIS.

Por último, hay que señalar que una excepción a la regla general de la existencia de efectividad de la depreciación son los supuestos en los que el art. 12.3 LIS concede el beneficio fiscal de **libertad de amortización**.

### **Los casos en los que se permite la libertad de amortización son:**

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

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

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

### **El arrendamiento financiero**

<sup>(15)</sup>Art. 106 LIS.

La LIS prevé respecto al arrendamiento financiero que, como regla general, la entidad cesionaria puede amortizar los bienes adquiridos según las reglas generales, además de haber deducido los intereses que comportó el arrendamiento financiero.

Asimismo, el régimen especial de los contratos de arrendamiento financiero, que requiere el cumplimiento de requisitos estrictos, prevé que la entidad cesionaria pueda deducir, además de los intereses, la parte correspondiente al coste de recuperación del bien, con un límite que implica amortizar los bienes a un ritmo el doble que el general. Tratándose de entidades de reducida dimensión, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización multiplicado por 1,5<sup>15</sup>.

### **3) Provisiones**

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

#### **Las provisiones se pueden deber a los siguientes supuestos:**

<sup>(16)</sup>Art. 13 LIS.

a) Correcciones de valor<sup>16</sup>. Se establece la no deducibilidad del deterioro correspondiente a la práctica totalidad de los activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar. Se añade la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, así como también del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, puesto que la imputación como gasto en la base imponible ya se realiza de manera sistemática mediante la amortización o mediante una regla especial de imputación del gasto cuando no existe dicha amortización.

Destaca, entre estas provisiones que reflejan correcciones de valor, la provisión por insolvencias de clientes y otros deudores, siempre que se cumplan determinados requisitos, como, por ejemplo, que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, o bien que el deudor esté declarado en situación de concurso, o bien que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes, o bien que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

b) Provisiones para riesgos y gastos futuros. La LIS mantiene respecto a estas provisiones para situaciones de riesgos y gastos futuros un criterio restrictivo, de manera que solo son deducibles fiscalmente las provisiones que recoge la propia LIS, y en las condiciones que establecen. Así, no son deducibles, entre otros, los gastos siguientes: los derivados de obligaciones implícitas o tácitas; los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de ellos, o tampoco los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

### **4) Planes y fondos de pensiones**

Son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones (incluidas las contribuciones o aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea) y las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas, en este último caso solo si se cumplen los requisitos señalados en el TRLIS. Estas contribuciones, como ya se sabe, se imputan a los partícipes personas físicas. En cambio, las dotaciones a provisiones o fondos internos no son deducibles<sup>17</sup>.

(17) Art. 14.1 LIS.

## 5) Otros conceptos deducibles fiscalmente

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

### Conceptos deducibles

- Las cantidades que las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias destinen a la financiación de obras benéfico-sociales (art. 24 LIS).
- Las cantidades utilizadas con finalidades de mecenazgo y patrocinio de actividades artísticas y culturales. La deducción de estas cantidades será incompatible, para un mismo concepto, con los incentivos fiscales y las bonificaciones en la cuota íntegra que, si procede, correspondan a las mismas actividades (art. 26 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre).

Además de las peculiaridades citadas en cuanto a los gastos deducibles, la LIS establece una serie de **gastos no deducibles**, es decir, partidas que en ningún caso tienen carácter deducible a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto<sup>18</sup>.

(18) Art. 15 LIS.

### Estos gastos no deducibles son los siguientes:

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

b) **Los derivados de contabilizar el IS**, que tampoco serán un ingreso. En cambio, los impuestos parecidos al IS pagados en el extranjero se pueden deducir (art. 31 LIS), integrándose, por lo tanto, en la base imponible. El resto de tributos abonados por la sociedad a título de sujeto pasivo también se pueden deducir.

c) **Las multas, las sanciones administrativas y penales y los recargos tributarios**. Dado que de los intereses de demora no dice nada, hay que entender que son deducibles.

d) **Las pérdidas del juego**.

e) **Los donativos y liberalidades**. No obstante, son deducibles los gastos por atenciones a clientes o proveedores, los que, con arreglo a los usos y costumbres, se efectúen con respecto al personal de la empresa, los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, así como los que se hallen correlacionados con los ingresos. Ahora bien, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

f) **Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**.

g) **Los gastos relacionados con paraísos fiscales**. Se trata de los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o enti-



dades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

**h) Determinados gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo.**

**i) Ciertos gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil.** Son los gastos que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 euros, o en caso de resultar superior, del importe que esté exento por aplicación de lo establecido en el art. 7.e LIRPF, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el art. 17.2.e LIRPF, o de ambas

**j) Algunos gastos relacionados con personas o entidades vinculadas.** Se trata de los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

**6) Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.** Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio. A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los gastos a que se refieren las letras g, h y j del art. 15 LIS (los gastos relacionados con paraísos fiscales, determinados gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo y algunos gastos relacionados con personas o entidades vinculadas<sup>19</sup>).

<sup>(19)</sup>Art. 16 LIS.

### **El beneficio operativo**

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del art. 15.h LIS.

En todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

### **Los gastos financieros no deducibles**

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

Si los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzan el límite del 30%, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

## **2.4. ¿Cómo se aplican las reglas de valoración?**

### **1) Reglas contables de valoración**

Las normas contables establecen que los bienes se contabilizan por los siguientes **criterios**: por el coste de adquisición, si se adquieren a terceros; por el coste de producción, cuando es la misma empresa la que los fabrica, o por lo que en contabilidad se conoce como valor venal, si se han obtenido gratuitamente.

Con este valor, los bienes se mantienen contabilizados, a menos que se produzcan pérdidas, se deprecien o mejoren, en cuyo caso hay que aplicar las correcciones de valor y encontrar, así, el **valor neto contable**. Esto permite que los bienes queden reflejados en el patrimonio de la empresa por su coste histórico, ya que, en principio, se entiende que los elementos del inmovilizado permanecerán en el patrimonio y se utilizarán hasta la amortización total.

El **coste histórico** no coincidirá en la mayor parte de los casos con el valor real que tengan los bienes en cada momento, y más considerando que desde la perspectiva contable están prohibidas las revaloraciones o actualizaciones de la valoración de los bienes del inmovilizado. Como regla general, se puede establecer que el IS solo tiene en cuenta los aumentos o las disminuciones de valor que se ponen de manifiesto por medio de las transmisiones patrimoniales, regla que presenta algunas excepciones.

## 2) Alteraciones patrimoniales

Las reglas contables de valoración son las que en principio acepta la LIS<sup>20</sup>. De estas reglas se parte para calcular la renta derivada de las **transmisiones patrimoniales**, lo que en términos contables recibe el nombre de beneficios extraordinarios, también conocidos como plusvalías o minusvalías, que son el importe resultante de la diferencia entre el valor de venta (el precio de adquisición para el adquirente) y el valor neto contable.

<sup>(20)</sup>Art. 17.1 LIS.

Hay supuestos, sin embargo, en los que la normativa del IS se separa de la regla general y recurre al **valor normal de mercado** para determinar la renta derivada de una alteración patrimonial. Son los casos en que no hay una contraprestación monetaria y tampoco un valor monetario de transmisión y, en lugar de éste, la LIS toma el valor normal de mercado. Este valor es determinante, ya sea para calcular la renta, ya a efectos futuros del impuesto respecto a los elementos patrimoniales afectados<sup>21</sup>.

<sup>(21)</sup>Art. 17.4 LIS.

### Operaciones de fusión o escisión

La regla general de valoración de los elementos transmitidos es el valor histórico fiscal que tenían en sede de las entidades transmitentes, excepto cuando no se pueda aplicar el régimen especial, que será el valor de mercado.

#### Supuestos de aplicación del recurso al valor normal de mercado

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

Por otra parte, cuando estas aportaciones no se materializan en dinero, sino en bienes, la LIS desconfía de ello y quiere evitar que se consigan traslados de renta entre la sociedad y sus socios, lo que se conseguiría en los casos en los que el valor de los bienes superase el nominal de la operación de que se trate. Por ello, la LIS obliga a las dos partes implicadas a atribuir a los bienes el valor normal de mercado y calcular, entonces, si obtienen renta derivada de la operación.

**b) Transmisiones lucrativas, permutas e intercambio o conversión** Efectuar una donación no implica ninguna deducción de la base imponible de la sociedad donante, salvo los casos previstos expresamente. Desde el punto de vista contable, la sociedad donataria no obtiene un beneficio imputable al ejercicio, criterio que no acepta la LIS y le ordena imputar una renta igual al valor de mercado del bien recibido. La sociedad donante también tiene que valorarlo así para determinar si la transmisión realizada le supone obtención de renta, menos aquellos casos en los que la donación sea deducible. No hay que olvidar que las personas jurídicas no están sometidas al ISD y, por lo tanto, sus adquisiciones a título gratuito están gravadas con el IS. La sociedad donataria tiene que registrar en su contabilidad el bien recibido por su valor venal, pero de ello no se deriva ningún ingreso contable.

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

### 3) Otras operaciones a las que se aplica el valor normal de mercado

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

#### **Operaciones**

Dentro de este ámbito de operaciones se pueden distinguir:

**a) Operaciones vinculadas.** Las operaciones vinculadas tienen tres rasgos que las caracterizan: las llevan a cabo sujetos especialmente relacionados entre sí; se pactan contraprestaciones diferentes de las que acordarían dos sujetos independientes en una situación normal de mercado, y el pacto se hace precisamente en función de la relación que los une, de manera que no se pactaría lo mismo con un tercero.

La Administración desconfía de estas operaciones porque son peligrosas para los intereses de la Hacienda pública, ya que mediante dichas actuaciones las sociedades pueden disminuir el beneficio gravable en perjuicio de la recaudación tributaria, al llevar a cabo verdaderas transferencias de beneficios. Por este motivo, las contraprestaciones pactadas por las partes a menudo también reciben el nombre de precios de transferencia.

En consecuencia, el art. 18 LIS determina que este tipo de operaciones se valora por el valor de mercado, es decir, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. El art. 18.2 LIS enumera los supuestos en los que, a efectos del impuesto, se entiende que hay vinculación. En este sentido, intenta recoger todas las posibilidades de dominio de una sociedad por parte de otra, ya sea por medio de vínculos personales, de participación en el capital o por otras vías. A estos efectos, se entiende que existe un grupo de entidades cuando una ostente o pueda ostentar el control de otra u otras, según los criterios del art. 42 del Código de comercio.

Para la determinación del valor de mercado el art. 18.4 LIS establece la aplicación de una serie de métodos descritos en la norma (método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método del precio de reventa, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional). Ahora bien, cuando no resulte posible aplicar dichos métodos, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, según el art. 18.9 LIS, los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia. El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe.

**b) Operaciones realizadas en paraísos fiscales.** El art. 19.2 LIS aplica el régimen de las operaciones vinculadas para las operaciones que lleve a cabo cualquier sociedad con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

**c) Traslado de residencia al extranjero y cese de establecimientos permanentes.** Si una sociedad traslada la residencia al extranjero o un establecimiento permanente cesa la actividad, sus bienes no se transmiten, de manera que el aumento de valor (las plusvalías) que hayan podido experimentar no se realiza y, por tanto, en principio no se somete a gravamen. Como la entidad titular de los bienes ya no estará sujeta al IS en España, esto implica una pérdida de recaudación para la Hacienda pública. Para evitarla, el TRLIS ordena integrar en la base imponible la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado de los bienes de la sociedad que cambia de residencia, de los bienes afectos a un establecimiento permanente que cesa o de los bienes que, siendo afectos a un establecimiento permanente en España, son transferidos al extranjero (art. 17.1 TRLIS).

A solicitud del sujeto pasivo, se permite el aplazamiento del pago de la deuda tributaria puesta de manifiesto al integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable en los elementos patrimoniales propiedad de una entidad residente que traslade su residencia fuera del territorio español o de un establecimiento permanente situado en territorio español y se transfieran al extranjero. En ambos casos se exige que la transferencia haya sido a otro Estado miembro de la Unión Europea.

#### Validez del acuerdo de valoración

Podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

## 2.5. ¿En qué periodo se imputan los ingresos y los gastos?

Dado que el IS es un impuesto periódico, posee una singular importancia el hecho de imputar la renta a un periodo u otro. La regla general es que los ingresos y los gastos se imputan al periodo en el que son exigibles (**principio de devengo**), con independencia del momento en el que se realicen efectivamente los cobros y los pagos, como también establecen los criterios contables<sup>22</sup>.

<sup>(22)</sup>Art. 11.1 LIS.

No obstante, hay algunas excepciones a la regla general. Las principales son las siguientes:

- La LIS ofrece la posibilidad de presentar a la aprobación de la Administración criterios diferentes, siempre y cuando sirvan para reflejar la imagen fiel de la empresa<sup>23</sup>.
- Si se trata de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, las rentas se entienden obtenidas a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, con independencia de la contabilización, siempre que el sujeto pasivo no opte por el criterio del devengo<sup>24</sup>.

<sup>(23)</sup>Arts. 11.2 LIS y 2 RIS.

<sup>(24)</sup>Art. 11.4 LIS.

#### Otras excepciones a la regla general

**a)** La recuperación y pérdida de valor de elementos patrimoniales objeto de una corrección de valor por deterioro se imputan en el periodo impositivo en que se haya producido la recuperación o la pérdida (art. 11.6 LIS).

b) Las adquisiciones lucrativas se imputan al periodo impositivo en que se llevó a cabo la operación (art. 17.5 LIS).

c) Las rentas presuntas por el descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos se imputan al periodo impositivo no prescrito más antiguo, a menos que se pruebe que corresponden a otro periodo (art. 121.5 LIS).

d) Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible (art. 11.7 LIS).

## 2.6. ¿Qué reducciones se pueden aplicar sobre la base imponible?

Se establecen **cuatro tipos de reducciones** en la base imponible: la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias, la reserva de capitalización y la compensación de bases imponibles negativas.

### **Las rentas procedentes de determinados activos intangibles y la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias**

De acuerdo con el art. 23 LIS, las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, integrarán en la base imponible en un 40 % de su importe.

Para que se pueda aplicar esta reducción, es preciso que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal (salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea) y utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica, y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

Por otro lado, el art. 24 LIS establece que serán deducibles fiscalmente las cantidades que las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen. Las cantidades asignadas a la obra benéfico-social deberán aplicarse, al menos, en un 50%, en el mismo período impositivo al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas, o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a aquella.

La **reserva de capitalización** consiste en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en ningún tipo concreto de activo<sup>25</sup>.

<sup>(25)</sup>Art. 25 LIS.

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen del 25%, las entidades de nueva creación y las entidades que tributan al 30%, tendrán derecho a una **reducción en la base imponible** del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de cinco años desde el cierre del período impositivo.

tivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en el apartado anterior.

### La aplicación de la reducción

El derecho a la reducción no podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del art. 11 LIS (dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de determinados deudores) y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de esta reducción en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto indicado anteriormente.

## 2.7. ¿Cómo se compensan las bases imponibles negativas?

Una vez aplicadas las reducciones anteriores, si la base imponible es positiva, se puede **compensar con las bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores. Si la base resulta negativa, se puede compensar con las rentas positivas de períodos impositivos futuros sin ningún límite temporal<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup>Art. 26 LIS.

Esta compensación se niega o se limita en el caso de la adquisición de empresas inactivas con pérdidas realizada con la finalidad de compensar estas con los beneficios de la sociedad adquirente.

### La compensación de bases imponibles negativas

Supone, en realidad, una ruptura del principio de independencia de los ejercicios.

Se establece una **limitación** cuantitativa en el 70% de la base imponible previa a su compensación y se admite, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros.

### El límite de compensación de bases imponibles negativas

El límite mencionado del 70% no resulta de aplicación en el caso de entidades de nueva creación en los tres primeros períodos impositivos en que se genera una base imponible positiva previa a su compensación.

La limitación a la compensación no resulta de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

El límite no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración en que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Este límite del 70% no es aplicable en el ejercicio 2015 (DT 21.<sup>a</sup> LIS), mientras que en el ejercicio de 2016 el límite será del 60% (DT 36.<sup>a</sup> LIS).

Por último, hay que tener en cuenta que el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación **prescribirá a los diez años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

### 3. ¿Cómo se cuantifica y se paga el IS?

#### 3.1. ¿Qué tipos de gravamen y deducciones existen?

Se establece el **tipo de gravamen** general en el 25%. No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se fija en el 15% para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente, sin que este tipo reducido pueda aplicarse a las entidades patrimoniales<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>Art. 29 LIS.

##### Tipos de gravamen específicos

Tributan al 0% los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.

Tributan al 1% las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades de inversión inmobiliaria, los fondos de inversión inmobiliaria y el fondo de regulación del mercado hipotecario.

Tributan al 10% las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Tributan al 20% las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributan al 25%.

Tributan al 30% las cooperativas de crédito y cajas rurales por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, mientras que el resto tributa al 25%.

Tributan al 30% las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.

Tributan al tipo de gravamen especial que resulte de lo establecido en el régimen económico y fiscal de Canarias, las entidades de la Zona Especial Canaria.

El resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible es la **cuota íntegra**<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 30 LIS.

Determinada la cuota íntegra, ésta se puede minorar mediante la aplicación de **deducciones** por varios motivos: a veces se trata de deducciones técnicas previstas para evitar la doble imposición internacional, y en otros casos se trata de articular incentivos fiscales por medio de bonificaciones y deducciones de la cuota íntegra.

#### 1) Deducciones para evitar la doble imposición internacional



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

### **Ejemplo de doble imposición internacional**

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

La regla general es que las sociedades residentes que perciban rentas en el extranjero y que ya hayan sido gravadas por estas rentas en otros países pueden deducir de la cuota que tienen que pagar en España la menor de las cantidades siguientes: o bien el IS correspondiente a España por las rentas percibidas en el extranjero, o bien el impuesto extranjero<sup>29</sup>.

(29) Art. 31 LIS.

### **Aplicación de la deducción**

Para efectuar la deducción, hay que integrar el impuesto extranjero en la base imponible. Si las rentas provienen de diferentes estados, se agrupará, a efectos de la deducción, por países, y, si procede, por establecimientos permanentes. Si la entidad tiene establecimientos permanentes en el extranjero, excluyendo los paraísos fiscales, que desarrollan una actividad empresarial y las rentas se someten a un impuesto parecido al IS en el Estado de la fuente, se aplica la exención prevista en el art. 22 TRLIS.

En un sentido similar, se establece un mecanismo para evitar la doble imposición internacional relativa a dividendos y participaciones en beneficios<sup>30</sup>.

(30) Art. 32 LIS.

Hay que tener en cuenta que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes. Asimismo, el derecho de la Administración para comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

## **2) Bonificaciones**

Se establece una bonificación del 50% por la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios<sup>31</sup>.

(31) Art. 33 LIS.

Asimismo, existe una bonificación del 99% por la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos locales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado<sup>32</sup>.

(32) Art. 34 LIS.

## **3) Deducciones incentivadoras de determinadas actividades**

Las actividades que se incentivan, con diversos porcentajes de deducción de la cuota íntegra, son las siguientes:

**a) Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.** Se puede deducir el 25% de los gastos efectuados en el período impositivo por el concepto de investigación y desarrollo; el 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo, y el 12% de los gastos efectuados en el período impositivo por el concepto de innovación tecnológica<sup>33</sup>.

(33) Art. 35 LIS.

**b) Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.** Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, se pueden deducir el 20% respecto del primer millón de base de la deducción y el 18% sobre el exceso de dicho importe. Los productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales tienen derecho a una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español. Y los gastos en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tienen una deducción del 20%<sup>34</sup>.

(34) Art. 36 LIS.

**c) Creación de empleo.** Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores que sea menor de 30 años, pueden deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros. Además, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten este tipo de contratos de trabajo con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, pueden deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, o bien el importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida<sup>35</sup>.

(35) Art. 37 LIS.

**d) Creación de empleo para trabajadores con discapacidad.** Es deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. Asimismo, es deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65%, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior<sup>36</sup>.

(36) Art. 38 LIS.

### Normas comunes a las deducciones

Según el art. 39 LIS, las normas comunes a las deducciones son las siguientes:

- Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se practicarán una vez realizadas las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.
- Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- El importe de las deducciones aplicadas en el período impositivo no podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.
- Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad.
- Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior. Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora.
- El derecho de la Administración para comprobar las deducciones prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

### 4) Deducción de los pagos a cuenta

Una vez practicadas las deducciones y bonificaciones que sean procedentes, hay que deducir de la cuota los pagos ya satisfechos a cuenta del IS. Como corresponde a su naturaleza, el exceso de estos importes sobre la cuota da lugar a devolución. Los **pagos a cuenta** pueden ser retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Art. 41 LIS.

### 3.2. ¿Qué son los regímenes especiales?

La LIS, junto al régimen general del impuesto, regula una serie de **regímenes especiales**. Dichos regímenes especiales no establecen enteramente un régimen peculiar, sino ciertas especialidades respecto al régimen general, que siempre será subsidiario.

#### 1) Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas

Estas entidades, que tienen como finalidad facilitar o mejorar el resultado de sus socios, tributan por el régimen general con dos especialidades: que no tributa por el IS la parte de base imputada a los socios residentes y que imputan

<sup>(38)</sup>Arts. 43 y 44 LIS.

a los socios residentes las bases imponibles (positivas o negativas) obtenidas por estas entidades, los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el periodo impositivo, las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad y las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad. Si la agrupación de interés económico es europea, como especialidad no tributará por el IS, pero sus socios residentes o con establecimiento permanente en España integrarán en su base imponible del IRNR la parte correspondiente de los beneficios o pérdidas determinados en la agrupación<sup>38</sup>.

## 2) Uniones temporales de empresas

Las uniones temporales de empresas están sometidas al régimen de las agrupaciones de interés económico, con la especialidad de que las empresas miembros de una unión temporal de empresas que operen en el extranjero se podrán acoger por las rentas procedentes del extranjero al método de exención. Se trata de un sistema de colaboración entre empresarios, sin responsabilidad jurídica<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Art. 45 LIS.

## 3) Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

Con carácter general, la sociedad podrá aplicar una bonificación del 85% de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento. La mencionada bonificación será del 90% cuando se trate del arrendamiento de viviendas adaptadas a discapacitados<sup>40</sup>.

<sup>(40)</sup>48 y 49 LIS.

## 4) Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional

Se conceden a estas sociedades exenciones parciales para las rentas obtenidas en la transmisión de acciones y participaciones en el capital de sociedades en las que participen. Las exenciones pueden llegar hasta el 99%. Estas sociedades se crean para fortalecer los recursos propios de determinadas empresas<sup>41</sup>.

<sup>(41)</sup>Arts. 50 y 51 LIS.

## 5) Instituciones de inversión colectiva

Si no tributan por el tipo general de gravamen, no tienen derecho a la exención (art. 21 LIS) ni a las deducciones (arts. 31 y 32 LIS) para eliminar la doble imposición, pero sí a deducir el exceso de los pagos a cuenta. Se regula también la tributación de los socios o partícipes, con especialidades cuando estos residen en paraísos fiscales<sup>42</sup>.

<sup>(42)</sup>Arts. 52 a 54 LIS.

## 6) Consolidación fiscal

El régimen de consolidación fiscal (de tipo opcional) establece que se integren las rentas de todas las entidades del grupo. Para hacerlo, se suman las bases imponibles individuales, sin incluir en estas la compensación de las bases imponibles negativas individuales y también se practican determinadas eliminaciones e incorporaciones. Se permite la compensación de pérdidas del grupo. Se considera sujeto pasivo el grupo fiscal formado por la sociedad dominante y las sociedades dependientes<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup>Arts. 55 a 75 LIS.

Se establece una regla en este régimen orientada a evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas en un grupo fiscal, cuando se pone de manifiesto una renta negativa en la transmisión de participación de una sociedad del grupo.

### **Régimen de la consolidación fiscal**

En la configuración del grupo fiscal, se exige, por un lado, junto a la necesaria participación directa o indirecta del 75%, o del 70% en algunos casos, que se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación. El cálculo de los derechos de voto se determinará de acuerdo con lo señalado en el art. 3 del RD 1159/2010, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (art. 60.4 LIS).

Se permite la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no forman parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.

También se permite que puedan optar a tributar en régimen de consolidación, siempre que se cumpla el resto de requisitos, aquel grupo en el que figure una entidad de crédito, ya sea como dominante o como dependientes, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen (art. 58.5 LIS). En tal caso el grupo fiscal tributará al tipo de gravamen del 30% (art. 69 LIS).

Cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realizan a nivel del grupo fiscal.

## **7) Fusiones, escisiones, aportaciones de activos e intercambio de valores**

Este régimen de reestructuración empresarial parte de lo que prevé una directiva comunitaria para operaciones de este tipo (Directiva 90/434/CEE del Consejo), y la LIS también la extiende a las mismas operaciones que posean un carácter meramente interno. En esencia, este régimen prevé diferir la tributación de las plusvalías que se pongan de manifiesto al efectuar estas operaciones hasta el momento en el que se lleven a cabo las plusvalías efectivamente. Por este motivo, las sociedades (ya existentes o de nueva creación) que incorporen bienes a consecuencia de estas operaciones los han de seguir computando por el importe que tenían en la sociedad que transmite<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>Arts. 76 a 89 LIS.

### **Las operaciones de reestructuración empresarial**

Este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

No se aplica, sin embargo, el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular no se aplica cuando la operación

no se efectúa por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Se establece la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

## 8) Minería

Las peculiaridades de este régimen se concretan en la libertad de amortización y en la deducción del factor de agotamiento. Con este régimen se intenta favorecer la investigación minera y la explotación de yacimientos<sup>45</sup>.

<sup>(45)</sup>Arts. 90 a 94 LIS.

## 9) Investigación y explotación de hidrocarburos

Como en el caso de la minería, se permite la deducción del factor de agotamiento, a la vez que hay previstas normas especiales sobre amortización y compensación de bases imponibles negativas<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Arts. 95 a 99 LIS.

## 10) Transparencia fiscal internacional

Este régimen se caracteriza por la inclusión en la base imponible de las sociedades residentes de determinadas rentas positivas obtenidas por su participación directa o indirecta en entidades no residentes, así como por la aplicación por parte de las mismas sociedades residentes de algunas deducciones concretas en la cuota para evitar la doble imposición internacional. No se aplica a entidades residentes en el territorio de la Unión Europea (con determinados requisitos), a menos que residan en un paraíso fiscal<sup>47</sup>.

<sup>(47)</sup>Art. 100 LIS.

**11) Empresas de reducida dimensión.** Tienen esta consideración las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros, siempre que no se trate de entidades patrimoniales. Los incentivos fiscales también se aplican en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes al período en que la entidad alcance la cifra de negocios de 10 millones de euros<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Arts. 101 a 105 LIS.

### Los incentivos fiscales

**Libertad de amortización.** Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, pueden ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses. La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

**Amortización acelerada.** Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos a actividades económicas, pueden amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

**Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.** Estas entidades pueden deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

**Reserva de nivelación de bases imponibles negativas.** Supone una reducción de la base imponible positiva hasta un 10% de su importe, no pudiendo superar el importe de 1 millón de euros. Esta medida permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando así en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida. Esta reducción de la base imponible es compatible con la reducción por la creación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 LIS. No obstante, las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la citada reserva de capitalización.

## 12) Contratos de arrendamiento financiero

Cumpliendo determinados requisitos, la entidad cesionaria puede deducir, además de los intereses, la parte que corresponde al coste de recuperación del bien, con un límite que supone amortizar los bienes a un ritmo doble que el general<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>Art. 106 LIS.

## 13) Entidades de tenencia de valores extranjeros

Este régimen se aplica tras haberlo solicitado a la Administración. Consiste en la exención de dividendos o de participaciones en beneficios de las entidades no residentes (que cumplen los requisitos legales) en las cuales participe, así como de las rentas derivadas de la transmisión de dichos valores. Estas entidades tienen por objeto social la dirección y gestión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes. La participación, directa o indirecta, tiene que ser como mínimo del 5%. No pueden acogerse a este régimen especial las entidades que tengan la consideración de entidades patrimoniales. Este régimen pretende favorecer el establecimiento en España de sociedades punteras de *holdings*<sup>50</sup>.

<sup>(50)</sup>Arts. 107 y 108 LIS.

## 14) Entidades parcialmente exentas

La LIS declara parcialmente exentos de gravamen a un grupo variado de entidades (fundamentalmente, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), que, sin embargo, quedan sujetas al impuesto por los rendimientos de explotaciones económicas, por los derivados de su patrimonio y por los incrementos de patrimonio no declarados exentos<sup>51</sup>.

<sup>(51)</sup>Arts. 109 a 111 LIS.

## 15) Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Consiste en la aplicación de beneficios fiscales en forma de reducciones en la base imponible<sup>52</sup>.

<sup>(52)</sup>Art. 112 LIS.

## 16) Entidades navieras en función del tonelaje

Este régimen recoge básicamente especialidades en la determinación de la base imponible de las citadas entidades, que se realiza mediante un régimen de estimación objetiva opcional, aplicando una escala a las toneladas de registro neto de cada uno de los buques<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>Arts. 113 a 117 LIS.

### 3.3. ¿Cómo se gestiona el impuesto?

#### 1) Índice de entidades

Las delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria llevan un índice de las entidades cuyo domicilio fiscal se encuentra en su ámbito territorial, con la finalidad de comprobar si las entidades cumplen las obligaciones formales que les corresponden. Son las entidades las que tienen que solicitar el alta en el índice de entidades mediante la declaración censal; sin esta alta no pueden acceder a solicitar ningún tipo de inscripción en el Registro Mercantil<sup>54</sup>.

<sup>(54)</sup>Arts. 118 y 119 LIS.

#### 2) Autoliquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar la declaración en el lugar y la forma que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. No es así en el caso de las entidades totalmente exentas, mientras que las entidades parcialmente exentas tienen que declarar todas sus rentas, las exentas y las no exentas. En el momento de presentar la declaración, los sujetos pasivos tienen que liquidar el impuesto e ingresar su importe. Si la declaración resulta a devolver, la Administración debe hacerlo de oficio dentro de un plazo máximo de seis meses. Este plazo se reduce a un mes si la Administración practica una liquidación provisional. El IS también se puede pagar con bienes del patrimonio histórico español<sup>55</sup>.

<sup>(55)</sup>Arts. 124 a 127 LIS.

#### 3) Pagos fraccionados

Los sujetos pasivos tienen que efectuar pagos a cuenta de la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio en curso tres veces al año. Los pagos fraccionados se tienen que hacer los primeros 20 días de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año. La fijación del porcentaje sobre el impuesto satisfecho corresponde a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año<sup>56</sup>.

<sup>(56)</sup>Art. 40 LIS.

#### **Determinación del importe de los pagos fraccionados**

Hay dos maneras de determinar el importe que se tiene que satisfacer:

a) Se aplica el porcentaje del 18 % (modificable por la Ley de Presupuestos Generales del Estado) sobre la cuota que hay que ingresar del último ejercicio cerrado, cuyo plazo de declaración ya haya finalizado.

b) Se aplica un porcentaje que resulta de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen (modificable por la Ley de Presupuestos Generales del Estado) redondeado por de-



fecto sobre una base imponible parcial correspondiente a los meses transcurridos desde el inicio del ejercicio en el mes en que se tiene que satisfacer el pago fraccionado, minorado en las deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta.

El contribuyente queda vinculado a esta segunda modalidad del pago fraccionado respecto a los pagos correspondientes al mismo periodo impositivo y a los siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal. No obstante, están obligados a aplicar esta segunda modalidad de cálculo de los pagos fraccionados los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios ha superado la cantidad de 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicia el periodo impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

#### 4) Retenciones e ingresos a cuenta

En el IS, los sujetos pasivos residentes y no residentes con un establecimiento permanente están obligados a practicar retenciones sobre las rentas sometidas a retención que ellos satisfagan, como también a satisfacer ingresos a cuenta cuando las rentas se abonen en especie y sobre los intereses cuya frecuencia de liquidación sea superior a doce meses<sup>57</sup>.

(57) Art. 128 LIS.

#### 5) Obligaciones contables y registrales

La LIS recuerda expresamente la obligación de llevar la contabilidad que recogen el Código de comercio y otras normas aplicables a los sujetos pasivos del impuesto, a la vez que regula las consecuencias de incumplir esta obligación<sup>58</sup>.

(58) Art. 120 LIS.

#### 6) Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria

Se refiere a los casos de activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos de las posibles insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo establecido en el art. 13.1.a LIS (es decir, que no sean por no haber transcurrido el plazo de seis meses), así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del art. 14 LIS, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, así como los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores bases imponibles negativas.

Dichos activos se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, cuando el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente, o bien cuando la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada. Ello determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión<sup>59</sup>.

(59) Art. 130 LIS.



## Actividades

### Casos prácticos

1. La empresa Asterisco, SA ha obtenido en el ejercicio 2018 un beneficio contable de 30.000 euros, y arrastra bases impositivas negativas generadas en el año 2003 por un total de 250.000 euros. Durante el ejercicio 2018:

- Ha contabilizado como gasto el pago de 10.000 euros a sus accionistas como prima para asistir a la junta general.
- Ha dotado contablemente una dotación de 25.000 euros por insolvencia por una deuda pendiente de pago por parte del Ayuntamiento de Madrid. El importe debido por el Ayuntamiento tiene una antigüedad superior a seis meses.
- Ha contabilizado como gasto 3.500 euros en concepto de recargo de la Seguridad Social por presentación extemporánea del TC-1.
- Ha contabilizado una provisión por 300.000 euros en concepto de reestructuración del personal, puesto que tiene previsto despedir en el año 2016 a un número indeterminado de trabajadores.

Calculad la base imponible de la IS del ejercicio de 2018 y justificad cada una de las operaciones, citando los preceptos normativos aplicables.

2. Determinad los ajustes fiscales que se deberán practicar desde el punto de vista del IS del 2018 en las siguientes operaciones:

a) La mercantil VERDOSA tiene el 80 % del capital de la entidad ROJASA. VERDOSA transmite a ROJASA un solar por 100.000 euros y por este importe lo registra en su contabilidad. El valor de mercado de ese solar es de 150.000 euros. Unos años después, ROJASA vende ese solar a un tercero por 180.000 euros.

b) La mercantil VERDOSA, que como sabemos tiene el 80 % del capital de la entidad ROJASA, le transmite a ROJASA una maquinaria por un valor convenido de 500.000 euros, siendo su valor de mercado de 650.000 euros. VERDOSA adquirió la participación del 80 % en ROJASA por un importe de 100.000 euros.

c) El señor Pepito Pérez tiene el 80 % de la sociedad BLANCOSA. El señor Pérez le ha hecho un préstamo a BLANCOSA que será retribuido al doble del tipo de interés de mercado. Por el préstamo a dos años, BLANCOSA pagará 50.000 euros de intereses, cuando, a precio de mercado, tendría que haber pagado 25.000 euros.

3. La sociedad Construcciones Sur, SL, con domicilio social en Málaga, arroja un resultado contable en su cuenta de pérdidas y ganancias, correspondiente al ejercicio de 2018, de 25.000 euros. Al efectuar la autoliquidación del IS, toma en consideración los siguientes datos:

- El importe neto de su cifra de negocios en el periodo impositivo anterior fue de 4.500.000 euros.
- Tiene bases impositivas negativas pendientes de compensar por importe de 2.000 euros.
- Tiene derecho a la libre amortización de bienes adquiridos por un importe de 1.000 euros, amortizados contablemente por 200 euros.
- Ha contabilizado recargos de la AEAT por importe de 500 euros.
- Ha contabilizado un regalo a sus socios por importe de 500 euros.
- Ha contabilizado el propio IS por importe de 7.500 euros.
- Ha contabilizado una provisión por insolvencia de un cliente que no paga desde el mes de septiembre del 2018, por el importe total al que asciende la deuda: 1.000 euros.
- En el ejercicio de 2017, realizó una venta a plazos generando un beneficio de 100.000 euros. En el ejercicio del 2018, se cobran 250.000 euros, del precio total de 1.000.000 de euros.

Determinad ante qué tipo de sociedad nos encontramos y si podría acogerse a alguno de los regímenes especiales previstos en la LIS, o si, por el contrario, le resulta aplicable el régimen general. Cuantificad la base imponible, partiendo del resultado contable e indicando los ajustes fiscales pertinentes.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. Son sujetos pasivos del IS...

a) las comunidades de bienes.

- b) las entidades no residentes por obligación real.
- c) los fondos de inversión.

2. ¿Cuál de los siguientes valores se aplica en el IS en las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas?

- a) El valor que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.
- b) El valor por el que efectivamente se ha realizado la transacción entre las partes vinculadas.
- c) El valor por el que efectivamente se ha realizado la transacción incrementado en un 50%.

3. En el IS tributan al tipo del 1%...

- a) las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) con un mínimo de 100 accionistas.
- b) las cooperativas fiscalmente protegidas.
- c) las fundaciones a las que sea aplicable el régimen establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. De entre los siguientes supuestos, señalad cuál no está sujeto al IS.

- a) Una sociedad mercantil en formación.
- b) La Administración General del Estado.
- c) Una comunidad titular de montes vecinales en mano común.

5. Una amortización pretende...

- a) reflejar la pérdida de valor de todos los bienes del activo fijo de la empresa.
- b) reflejar la pérdida de valor de los bienes del activo circulante de la empresa que sean susceptibles de depreciación.
- c) reflejar la pérdida de valor de los bienes del activo fijo de la empresa que sean susceptibles de depreciación.

6. En el IS, ¿cuál de los siguientes gastos es deducible?

- a) El recargo de apremio.
- b) El recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones.
- c) Los intereses de demora.

7. ¿Cuál de los siguientes gastos no es deducible para calcular la base imponible del IS?

- a) Las cuotas del impuesto sobre bienes inmuebles pagadas por razón de la titularidad de los diferentes inmuebles afectos a la actividad de la empresa.
- b) Una multa impuesta por la Inspección de Trabajo por incumplimiento de la normativa sobre seguridad laboral.
- c) El importe de los cheques regalo que se reparten a los trabajadores por Navidad.

8. Una sociedad con sede en Estados Unidos cierra un establecimiento permanente situado en Huelva y traslada a Dallas los elementos patrimoniales afectos a este establecimiento. A los efectos del IS...

- a) la operación genera un ajuste fiscal positivo porque computa como ingreso fiscal y no en cambio como ingreso contable.
- b) la operación no tributa porque la sociedad americana no es residente en España.
- c) la operación tributa por el valor de mercado de los elementos patrimoniales trasladados.

9. El Real Madrid CF paga 5.000.000 de euros a una sociedad por la cesión del derecho a la explotación de la imagen de un famoso futbolista que juega en este club. Teniendo en cuenta que la sociedad reside en España, a los efectos del IS de esta sociedad...

- a) se aplica una reducción en la base imponible de 2.500.000 euros.
- b) se aplica una reducción en la cuota íntegra de 1.050.000 euros.

c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es correcta.

10. Una sociedad domiciliada en León tiene en su pasivo una deuda de 700.000 euros como cantidad pendiente de pago por la compra de un almacén, pero ante una inspección tributaria no puede aportar ningún justificante de la deuda. A los efectos del IS, la inspección aplicará el régimen de...

- a) la presunción de rentas.
- b) las operaciones vinculadas.
- c) estimación de rentas.

## Solucionario

### Casos prácticos

1. La base imponible del IS se define a partir del beneficio contable, sobre el cual se realizan ajustes fiscales positivos o negativos. En nuestro supuesto de hecho, hay que realizar los siguientes ajustes:

En primer lugar, un ajuste fiscal positivo de 10.000 euros (pago prima de asistencia). Dado que ha realizado un gasto contable de 10.000 euros, la base imponible del IS se tiene que aumentar en 10.000 euros, porque el gasto fiscal es de 0 euros. La prima de asistencia pagada por Asterisco, SA a sus accionistas es una retribución de los fondos propios de la entidad y, de conformidad con el art. 15.a LIS, las retribuciones de fondos propios son un gasto no deducible fiscalmente.

En segundo lugar, en relación con la dotación por insolvencia, tiene que realizar un ajuste fiscal positivo de 25.000 euros. De acuerdo con el art. 13.1.1º LIS, no son deducibles las dotaciones realizadas por créditos debidos por administraciones públicas. Dado que en este caso el gasto contable ha sido de 25.000 euros, mientras que el gasto fiscal permitido es de 0 euros, se tiene que hacer un ajuste fiscal positivo.

En tercer lugar, respecto al recargo de la Seguridad Social, se debe realizar un ajuste fiscal positivo de 3.500 euros. Asterisco, SA ha dado un gasto contable de 3.500 euros cuando el gasto fiscal es de 0 euros. Según el art. 15.c LIS, no son deducibles fiscalmente las multas y sanciones penales y administrativas. En nuestro caso, el recargo tiene un carácter sancionador, con lo cual no será fiscalmente deducible.

Finalmente, ha de realizar un ajuste fiscal positivo de 300.000 euros (provisión por reestructuración de personal). El art. 14.3.c LIS dice que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles los gastos que se deriven de reestructuraciones cuando se trata de meras expectativas.

En definitiva, la base imponible del IS del ejercicio 2018 es de: 30.000 euros (beneficio contable) + 10.000 euros + 25.000 euros + 3.500 euros + 300.000 euros = 368.500 euros.

Sin embargo, si tenemos en cuenta las bases imponibles negativas del ejercicio 2003 (art. 25.1 LIS), la base imponible total de la empresa Asterisco, SA en el ejercicio 2018 es de: 368.500 euros - 250.000 euros = 118.500 euros.

2. a) VERDOSA y ROJASA son entidades vinculadas, ya que la primera tiene el 80 % del capital de la segunda. Por tanto, podemos afirmar que existe una vinculación socio-sociedad.

De acuerdo con el artículo 18.1 LIS, las operaciones realizadas entre entidades vinculadas deberán valorarse a valor de mercado. Asimismo, el artículo 18.10 LIS señala que la AEAT podrá comprobar las operaciones realizadas entre entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan para adecuarlas a valor de mercado.

En el caso que nos ocupa, la transmisión del solar por el valor convenido de 100.000 se ha realizado por un importe inferior al valor de mercado, que es de 150.000. En consecuencia, se ha producido una menor tributación, ya que VERDOSA tendría que haber integrado en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el inferior valor convenido, es decir, un importe de 50.000 (150.000 - 100.000). Por tanto, en la mercantil VERDOSA se deberá practicar un ajuste positivo de 50.000 en el ejercicio de la transmisión.

Y este ajuste en la sociedad transmitente determina que, para la sociedad vinculada adquirente, ROJASA, el solar pasará a estar valorado a efectos fiscales en 150.000. Es decir, ROJASA adquirió el solar por 100.000 y así lo tiene registrado contablemente, pero, a efectos fiscales, el valor del solar será de 150.000 y esta diferente valoración fiscal deberá ser tenida en cuenta cuando se transmita el solar.

Así, cuando ROJASA transmite el solar, la renta que se produce, desde el punto de vista contable, es de 180.000 - 100.000 = 80.000. Sin embargo, fiscalmente la renta que se produce es de 180.000 - 150.000 = 30.000. Por tanto, ROJASA tendrá que realizar un ajuste fiscal negativo por 50.000 en el ejercicio en que transmite el solar a un tercero.

b) VERDOSA y ROJASA son entidades vinculadas con una relación socio-sociedad. De acuerdo con el artículo 18.1 LIS, las operaciones realizadas entre entidades vinculadas deberán valorarse a valor de mercado. De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 LIS, el ajuste que habrá que realizar, por la corrección de valor, es el siguiente:

Operación principal: la sociedad ROJASA ha pagado 500.000 por la maquinaria cuando tendría que haber pagado 650.000. Es decir, ha registrado un gasto de 500.000 cuando procedía contabilizar un gasto de 650.000. Por tanto, habrá que practicar un ajuste fiscal negativo por 150.000 al resultado contable.

La sociedad VERDOSA, por su parte, ha obtenido un ingreso de 500.000 por la venta de la máquina cuando tendría que haber obtenido un ingreso de 650.000. Es decir, procede realizar un ajuste fiscal positivo por 150.000 al resultado contable.

Operación secundaria: en esta operación entre socio (VERDOSA) y sociedad (ROJASA), el valor convenido es inferior al valor de mercado y la diferencia entre ambos valores es a favor de la sociedad, ya que ROJASA ha obtenido un "ahorro" de 150.000 al comprar una maquinaria por precio inferior al de mercado.

La parte de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado que se corresponde con el porcentaje de participación del 80 %, se considera aportación del socio a los fondos propios de la sociedad, aumentando, en consecuencia, el valor de adquisición de su participación. Es decir  $80 \% \times 150.000 = 120.000$  se considera que es una aportación de VERDOSA a ROJASA. En este caso, no se integrará en la base imponible, pero ahora la participación de VERDOSA, del 80 %, tiene un precio de adquisición a efectos fiscales de  $100.000 + 120.000 = 220.000$  y el día que la transmita habrá que tener en cuenta este valor.

Por otra parte, la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado que NO se corresponde con el porcentaje de participación del 80 %, se considera una renta para la sociedad, que debe integrarse en su base imponible. Para el socio se considera una liberalidad, un donativo que no es gasto fiscalmente deducible. Es decir,  $20 \% \times 150.000 = 30.000$  se considera que es una renta obtenida por ROJASA que debe integrarse en su base imponible, por lo que se deberá realizar un ajuste fiscal positivo por 30.000 a su resultado contable.

Pero, para VERDOSA, esos 30.000 se consideran una liberalidad, que no es gasto fiscalmente deducible, por lo que, al amparo del artículo 15.e) LIS, deberá practicarse un ajuste fiscal positivo de 30.000 en la medida en que no esté así registrado en la contabilidad.

Finalmente, procede señalar que el supuesto se ha resuelto realizando el ajuste bilateral en la entidad participada en el mismo período en que se adquiere el elemento por entender que se trata de una compra de existencias. Sin embargo, a efectos didácticos, cabe indicar que otra opción, también correcta, es entender que la maquinaria sea un elemento de inmovilizado material y, en ese caso, el ajuste bilateral se efectuaría a medida que se registrase la amortización.

c) El Sr. Pepito Pérez y BLANCOSA están vinculados con una relación socio-sociedad. De acuerdo con el artículo 18.1 LIS, las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas deberán valorarse a valor de mercado. De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 LIS, el ajuste que habrá que realizar, por la corrección de valor, es el siguiente:

Operación principal: la sociedad BLANCOSA ha pagado 50.000 en concepto de gasto financiero que se ha deducido, cuando tendría que haber pagado 25.000. Es decir, ha registrado un gasto de 50.000 cuando procedía contabilizar un gasto de 25.000. Por tanto, habrá que practicar un ajuste fiscal positivo por 25.000 al resultado contable.

Por su parte, el señor Pepito Pérez no es contribuyente por el IS, sino por el IRPF.

Operación secundaria: en esta operación entre socio (el Sr. Pérez) y sociedad (BLANCOSA), el valor convenido es superior al valor de mercado y la diferencia entre ambos valores es a favor del socio persona física, porque ha obtenido una retribución por el préstamo superior a la de mercado.

En este caso, la parte de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado que se corresponde con el porcentaje de participación del 80 %, se considera retribución de los fondos propios para la sociedad y participación en beneficios para el socio. Es decir  $80 \% \times 25.000 = 20.000$  se considera que es retribución de los fondos propios para BLANCOSA, que, de acuerdo con el artículo 15.a) LIS, no es un gasto fiscalmente deducible, por lo que, en la medida en que se haya deducido este gasto, procederá realizar un ajuste fiscal positivo por 20.000 al resultado contable. Por su parte, para el Sr. Pérez, contribuyente por el IRPF, estos 20.000 tienen la consideración de dividendos del artículo 25.1.a) LIRPF.

Y la parte de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado que NO se corresponde con el porcentaje de participación del 80 %, se considera retribución de los fondos propios para la sociedad y para el socio una utilidad. Es decir,  $20 \% \times 25.000 = 5.000$  se considera que es retribución de los fondos propios para BLANCOSA, que, de acuerdo con el artículo 15.a) LIS, no es un gasto fiscalmente deducible, por lo que, en la medida en que se haya deducido este gasto, procederá realizar un ajuste fiscal positivo por 5.000 al resultado

contable. Y para el Sr. Pérez, contribuyente por el IRPF, estos 5.000 tienen la consideración de utilidad, que tendrá el tratamiento de rendimientos del capital mobiliario del artículo 25.1.d) LIRPF.

3. Nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión, ya que el importe neto de su cifra de negocios en el periodo impositivo anterior es inferior a diez millones de euros (art. 101.1 LIS). Le resultarán aplicables, por lo tanto, los incentivos fiscales previstos para este tipo de empresas en los arts. 102 a 105 LIS.

En cuanto a la amortización libre, como se ha dicho, se trata de una empresa de reducida dimensión y, por tanto, entre otros incentivos fiscales, se le reconoce la posibilidad de amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (art. 102 LIS). En concepto de amortización, ha contabilizado un gasto contable de 200 euros, mientras que la amortización fiscal asciende a 1.000 euros. Por consiguiente, será preciso realizar un ajuste fiscal temporal de carácter negativo por importe de 800 euros.

En relación con el recargo de la AEAT, conforme al art. 15.c LIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidaciones. En aplicación de dicho precepto, el recargo contabilizado por la empresa Construcciones Sur, SL no es un gasto fiscalmente deducible; y, por consiguiente, se habrá de proceder a realizar el correspondiente ajuste fiscal permanente de carácter positivo por dicho importe: 500 euros.

Respecto al regalo a los socios, conforme al art. 15.e LIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los correspondientes a donativos y liberalidades; salvo en determinados casos, expresamente mencionados en la propia norma. Entre estos últimos se encuentran los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (como pueda ser la típica cesta de navidad), y los gastos realizados para promocionar la venta de bienes y la prestación de servicios o que se hallen correlacionados con los ingresos.

En el presente supuesto, la empresa ha contabilizado un gasto de 500 euros en concepto de "regalo a los socios"; que puede ser considerado, conforme a lo dicho previamente, como una liberalidad sin que pueda integrarse en alguno de los supuestos excepcionales previamente citados en los que sí se permite computar fiscalmente esos gastos por liberalidades y donativos. En consecuencia, nos encontramos con un gasto contable que no es fiscalmente deducible; de modo que tendremos que efectuar el correspondiente ajuste fiscal permanente de carácter positivo por el importe de 500 euros.

En cuanto al IS contabilizado, dicho importe registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias nunca va a ser un gasto fiscalmente deducible ni, lógicamente, tampoco va a ser considerado un ingreso fiscalmente computable (art. 15.b LIS). Por lo que, en este caso, habrá de realizarse un ajuste fiscal permanente de carácter positivo equivalente a la cantidad contabilizada como gasto en concepto de IS: 7.500 euros.

Por lo que se refiere a las provisiones por insolvencia, para que estas sean consideradas un gasto fiscalmente deducible es necesario que concurra alguno de los siguientes requisitos o circunstancias en el momento del devengo del impuesto: que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación; que el deudor esté declarado en situación de concurso; que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa el caso (art. 13.1 LIS).

En este supuesto, la sociedad Construcciones Sur, SL ha contabilizado una provisión por insolvencia de un cliente que no paga desde el mes de septiembre de 2015. Este gasto contable no es fiscalmente deducible porque, en el momento del devengo del impuesto (31 de diciembre de 2015), no han transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación (septiembre de 2015). En consecuencia, en su declaración del IS, esta sociedad tendrá que realizar un ajuste fiscal de carácter positivo por el importe al que asciende dicha provisión: 1.000 euros.

En relación con la operación a plazos, hay que tener presente que el art. 11.4 LIS establece que las rentas se imputarán fiscalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros y de forma proporcional a estos, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. En otras palabras, ante este tipo de operaciones la sociedad puede elegir, para imputar la renta derivada de estas, entre dos opciones: aplicar el criterio del devengo (que es el que se aplica contablemente), y, de este modo, imputar toda la renta al ejercicio del devengo; o, en su caso, aplicar el criterio de caja (imputando la renta en proporción a los pagos aplazados que vayan venciendo). En este último supuesto, se producirán diferencias entre la imputación fiscal y la contable y, en consecuencia, se deberán efectuar los correspondientes ajustes fiscales sobre el resultado contable.



En el caso planteado, la sociedad Construcciones Sur, SL efectuó una venta a plazos en el ejercicio del 2017, que generó un beneficio de 100.000 euros. Este ejercicio del 2018 cobra 250.000 euros del precio total de 1.000.000 de euros; de modo que, aplicando el criterio de caja (las rentas se imputan fiscalmente conforme se vayan produciendo los cobros y en proporción a los pagos efectuados), se cobra este año un 25% del total del beneficio, esto es, 25.000 euros. Dado que en contabilidad se sigue el criterio del devengo, el beneficio generado por la operación se contabilizó en el año en el que esta se produjo (2017, efectuando el correspondiente ajuste fiscal negativo). De ahí que sea necesario realizar, en el 2018, un ajuste fiscal positivo por 25.000 euros (contablemente, el ingreso es 0 euros, mientras que fiscalmente es de 25.000 euros).

En definitiva, la base imponible será de: 25.000 (resultado contable) – 800 (amortización libre) + 500 (recargo de la AEAT) + 500 (regalo a los socios) + 7.500 (IS contabilizado) + 1.000 (provisión por insolvencia) + 25.000 (operación a plazos) = 58.700 euros. A continuación, hay que aplicar la reducción del 10% de la base imponible por la reserva de nivelación de bases imponibles negativas, prevista en el art. 105 LIS. De modo que la base imponible reducida es:  $58.700 - (58.700 \times 10\%) = 52.830$  euros. Dado que existen bases imponibles negativas pendientes de compensar por valor de 2.000 euros, la base imponible del IS asciende a 50.830 euros.

### **Ejercicios de autoevaluación**

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

