

**MEMENTO PRÁCTICO**  
FRANCIS LEFEBVRE



**Impuesto  
sobre  
Sociedades**  
2013

Actualizado a 26 junio 2013

Esta obra ha sido realizada sobre la base  
de un estudio técnico  
cedido a la Editorial por su Autor

**D. JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES**

**Nota del autor.**– Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre el régimen fiscal –régimen general y regímenes especiales– del Impuesto sobre Sociedades. El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de estos regímenes. Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra –cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos en Internet– no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, el autor no aceptará responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 139,36 € (4% IVA incluido)  
ISBN: 978-84-15446-78-1  
ISSN: 1579-2862  
Depósito legal: M-19535-2013

Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

## Número marginal

### PARTE 1ª ÁMBITO DE APLICACIÓN

5 Ámbito de aplicación

### PARTE 2ª BASE IMPONIBLE

400 Base imponible  
 500 Ingresos y gastos  
 1200 Amortizaciones  
 1600 Correcciones de valor y provisiones  
 1950 Reglas de valoración  
 2600 Rentas exentas de origen extranjero  
 2850 Diferimiento de rentas  
 3110 Reducciones en base imponible  
 3150 Compensación de bases imponibles negativas

### PARTE 3ª DEUDA TRIBUTARIA

3350 Tipos de gravamen y cuota  
 3400 Bonificaciones  
 3525 Dedución para evitar la doble imposición interna  
 3900 Dedución para evitar la doble imposición internacional  
 4075 Deduciones para incentivar la realización de determinadas actividades

### PARTE 4ª GESTIÓN

4600 Pagos a cuenta  
 5025 Liquidación y otras obligaciones formales

### PARTE 5ª RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

5305 Agrupaciones de interés económico  
 5450 Uniones temporales de empresas  
 5512 Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas  
 5540 Sociedades y fondos de capital riesgo. Sociedades de desarrollo industrial regional  
 5575 Instituciones de inversión colectiva  
 5730 Transparencia fiscal  
 5900 Sociedades patrimoniales  
 6000 Régimen de consolidación fiscal  
 6700 Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores  
 7600 Minería  
 7675 Investigación y explotación de hidrocarburos  
 7740 Empresas de reducida dimensión  
 8125 Contratos de arrendamiento financiero  
 8290 Entidades de tenencia de valores extranjeros  
 8455 Entidades parcialmente exentas  
 8500 Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

**Número  
marginal**

8515	Entidades navieras en función del tonelaje
8545	Entidades deportivas
8550	Sociedades cooperativas
8760	Entidades sin fines lucrativos. Mecenazgo
8950	Sistemas de Previsión Social
9075	Otros regímenes especiales

## PARTE 6ª CONTABILIDAD

10000	Contabilización del impuesto sobre el beneficio empresarial
-------	---

## 10900 ANEXOS

## TABLA ALFABÉTICA

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AEIE</b>	Agrupación Europea de Interés Económico
<b>AIE</b>	Agrupación de Interés Económico
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>DGIFT</b>	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
<b>DGSFP</b>	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DIFT</b>	Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (AEAT)
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DL</b>	Decreto Ley
<b>DLeg</b>	Decreto Legislativo
<b>EDJ</b>	El Derecho Jurisprudencia
<b>ETVE</b>	Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990)
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>Inf</b>	Informe
<b>Instr</b>	Instrucción
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIIC</b>	Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (L 35/2003)
<b>LIP</b>	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LITP</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LPGE</b>	Ley de Presupuestos Generales del Estado
<b>LSC</b>	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
<b>MECC</b>	Ministerio de Economía y Competitividad
<b>MHAP</b>	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
<b>NRV</b>	Norma de Registro y Valoración
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
<b>PGC/90</b>	Plan General de Contabilidad de 1990 (RD 1643/1990)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>redacc</b>	redacción
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>RIRNR</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)

<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>RM</b>	Registro Mercantil
<b>RRM</b>	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
<b>SOCIMI</b>	Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>UTE</b>	Unión Temporal de Empresas



**PARTE PRIMERA**

Ámbito de aplicación

En la primera parte del Memento se estudian algunos conceptos generales del impuesto, que determinan su ámbito de aplicación **espacial, personal y temporal**.

## CAPÍTULO 1

## Ámbito de aplicación

## SUMARIO

A.	Naturaleza .....	20
B.	Ámbito de aplicación espacial .....	25
C.	Hecho imponible .....	40
D.	Sujeto pasivo .....	80
E.	Obligación personal de contribuir .....	130
F.	Atribución de rentas .....	160
G.	Entidades exentas .....	185
H.	Ámbito de aplicación temporal .....	230
I.	Jurisdicción competente .....	290

5

El Impuesto sobre Sociedades (**IS**) es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

El **esquema** fundamental del impuesto es el siguiente:

**1º.** Recae sobre la renta de las **sociedades** y demás **entidades jurídicas**, en los términos establecidos por la ley, así como sobre la de otras entidades a las que, aun no teniendo personalidad jurídica, la ley les otorga la condición de sujetos pasivos del IS.

**2º.** La obtención de renta por el sujeto pasivo constituye el **hecho imponible** del impuesto, cualquiera que sea su fuente u origen. En determinados regímenes especiales, dicha renta sigue estando compuesta por los rendimientos e incrementos y disminuciones de patrimonio (así, sociedades cooperativas, delimitación de las rentas exentas en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, partidos políticos).

**3º.** La **base imponible**, en el método de estimación directa, se calcula partiendo del resultado contable determinado por la aplicación de la normativa contable vigente, corrigiendo el mismo por la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS que se separan de los criterios contables en cuanto a la valoración de las operaciones, calificación o la imputación de determinados ingresos y gastos.

En el método de estimación objetiva, exclusivamente aplicable a los sectores que expresamente establezca la LIS, la base imponible se determina total o parcialmente mediante la aplicación de signos, índices o módulos (así, es el caso del régimen fiscal de las entidades navieras en función del tonelaje).

**4º.** El cálculo de la **deuda tributaria** exige efectuar una serie de operaciones a nivel de base imponible que pueden variar en función de algunas circunstancias individuales del sujeto pasivo. Una vez delimitada la base, la aplicación del tipo de gravamen determina la cuota íntegra.

De dicha cuota hay que deducir las deducciones y bonificaciones a que se tenga derecho, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos integrados en la base imponible y los pagos fraccionados efectuados por la entidad a cuenta del período impositivo objeto de liquidación.

**5º.** Como la práctica totalidad de los tributos estatales, el IS es objeto de **declaración-liquidación** que debe realizar el propio sujeto pasivo en los plazos y con las formalidades reglamentariamente establecidas.

**6º.** La consideración particular de la naturaleza de determinados hechos, actos u operaciones, o la naturaleza de los sujetos pasivos afectados, permite distinguir algunos **regímenes especiales** cuyas normas se separan del régimen común.

De acuerdo con el esquema expuesto, es la **obtención de renta** por el sujeto pasivo la circunstancia que determina, en su caso, la obligación de pagar la deuda tributaria. Y ello se produce con independencia de que la sociedad distribuya o no los beneficios obtenidos. Si estos son objeto de reparto a sus socios como **dividendos**, se produciría una nueva y doble imposición, al integrarse en la renta del perceptor, sea persona física o jurídica.

Para evitar, total o parcialmente, dicha sobreimposición en la renta personal del perceptor, el **IS** arbitra mecanismos de **deducción** en la cuota íntegra sobre los dividendos percibidos y plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes (en el IRPF no se establece ningún mecanismo para evitar la doble imposición pero están exentos los primeros 1.500 euros procedentes de dividendos).

10

12



**Precisiones** La **normativa básica** del impuesto se contiene en el RDLeg 4/2004 (LIS), y en diversas disposiciones que conservan su vigencia expresamente (L 43/1995 disp.derog.única.2). El desarrollo reglamentario de la LIS se contiene en el RD 1777/2004 (RIS).

La LIS incorpora los **regímenes especiales** en un texto único, a excepción del régimen fiscal especial de SOCIMI (L 11/2009), de los regímenes fiscales de las cooperativas (L 20/1990), de las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro (L 49/2002) y partidos políticos (LO 8/2007) (nº 9279 s., nº 8550 s., nº 8760 s. y nº 8490 s.).

- 15 Tratados y convenios** (LIS art.3) Las disposiciones contenidas en los tratados sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del **Derecho Internacional** (Const art.96). La normativa contenida en los tratados internacionales prevalece respecto a la normativa nacional, siempre y cuando hayan pasado a formar parte del **ordenamiento interno**. En este sentido, desde el momento de su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, dicha norma pasa a formar parte del ordenamiento interno (CC art.1.5).

En el ámbito fiscal son numerosos los **convenios para evitar la doble imposición** suscritos por España con otros Estados (ver nº 17).

Adicionalmente, debe señalarse que las **Directivas** comunitarias en determinados aspectos de la fiscalidad del IS han impulsado reformas normativas; así, en materia de fusiones o de operaciones matriz-filial, o el convenio de supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

**Precisiones** En algunos casos, la existencia de convenios internacionales matiza la aplicación de preceptos de la LIS. En materia de **transparencia fiscal internacional** (nº 5800 s.), dicho régimen se aplica sin perjuicio de lo que establezcan los respectivos convenios.

- 17** En el cuadro adjunto se indican los países que, hasta la fecha de publicación de esta obra, han concluido con España un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición relativo a la renta y el patrimonio, su fecha de publicación en el BOE, así como la fecha de las normas complementarias específicas de desarrollo que, en su caso, han sido dictadas por cada convenio.

País	Fecha publicación BOE	Normas (OM) complementarias
ALBANIA (1)	15-3-11	
ALEMANIA (a)	30-7-12	10-11-1975 y 30-12-1977
ARABIA SAUDI	14-7-08	
ARGELIA	22-7-05	
ARGENTINA (10)	9-9-94	
ARMENIA	17-4-12	
AUSTRALIA (1)	29-12-92	
AUSTRIA	6-1-68 2-10-95 (2)	26-3-1971
BARBADOS (1)	14-9-11	
BÉLGICA	4-7-03	
BOLIVIA	10-12-98	
BOSNIA-HERZEGOVINA	5-11-10	
BRASIL (1 y 5)	31-12-75	
BULGARIA	12-7-91	
CANADÁ	6-2-81	
CHECOSLOVAQUIA (b)	14-7-81	
CHILE	2-2-04	
CHINA	25-6-92	
COLOMBIA	28-10-08	
COREA (1 y 4)	15-12-94	
COSTA RICA	1-1-11	
CROACIA	23-5-06	
CUBA	10-1-01	
DINAMARCA (7)	28-1-74 19-11-08 17-5-00 (2)	4-12-1978
ECUADOR	5-5-93	
EGIPTO	11-7-06	
EL SALVADOR	5-6-09	
EMIRATOS ARABES UNIDOS	23-1-07	

País	Fecha publicación BOE	Normas (OM) complementarias
ESLOVENIA	28-6-02	
ESTADOS UNIDOS (1) (8)	22-12-90	
ESTONIA	3-2-05	
FILIPINAS (1)	15-12-94	
FINLANDIA	11-12-68 2-2-74 (2) 24-4-74 (2) 28-7-92 (2)	
FRANCIA (3)	30-4-79 (3) 12-6-97	28-4-1978 (3)
GEORGIA	1-6-11	
GRECIA (República Helénica)	2-10-02	
HONG KONG (1)	14-4-12	
HUNGRÍA	24-11-87	
INDIA	7-2-95	
INDONESIA (6)	14-1-00	
IRÁN	2-10-06	
IRLANDA (1)	27-12-94	
ISLANDIA	18-10-02	
ISRAEL	10-1-01	
ITALIA (1)	22-12-80	
JAMAICA (1)	12-5-09	
JAPÓN (1)	2-12-74	
KAZAJSTÁN	3-6-11	
KUWAIT	5-6-13	
LETONIA	10-1-05	
LITUANIA	2-2-04	
LUXEMBURGO (11)	4-8-87 31-5-10	
MACEDONIA	3-1-06	
MALASIA (1)	13-2-08	
MALTA (1)	7-9-06	
MARRUECOS	22-5-85	
MÉXICO	27-10-94	
MOLDAVIA	11-4-09	
NORUEGA	10-1-01	
NUEVA ZELANDA (1)	11-10-06	
PAÍSES BAJOS	16-10-72	31-1-1975
PAKISTAN	16-5-11	
PANAMÁ (1)	4-7-11	
POLONIA	15-6-82	
PORTUGAL (1)	7-11-95	
REINO UNIDO (9)	18-11-76 25-5-95 (2)	22-9-1977
RUMANÍA	2-10-80	
RUSIA (Federación Rusa) (c)	6-7-00	
SERBIA	25-1-10	
SINGAPUR (1)	11-1-12	
SUDÁFRICA	15-2-08	
SUECIA	22-1-77	18-2-1980
SUIZA	3-3-67 27-3-07 (2) 5-6-11 (11)	20-11-1968
TAILANDIA (1)	9-10-98	
TRINIDAD Y TOBAGO (1)	8-12-09	
TÚNEZ	3-3-87	
TURQUÍA (1)	19-1-04	
URSS (c)	22-9-86	
URUGUAY	12-4-11	
VENEZUELA	15-6-04	
VIETNAM (1)	10-1-06	

17

(sigue)

**Notas:**

**(a)** Este CDI con **Alemania** deroga al anterior Convenio de 1966. Su entrada en vigor ha tenido lugar el 18-12-2012 y sus disposiciones surten efectos desde el 1-1-2013. La accesión de la República Democrática Alemana (RDA) a la República Federal Alemana (RFA) supuso la extensión del CDI a la nueva forma territorial.

**(b)** El convenio con la antigua Checoslovaquia es aplicable a la actualidad a la República Checa y a Eslovaquia, en la medida en que asumieron la continuidad de los tratados en vigor con aquella.

**(c)** El CDI con la URSS es, en principio y a reserva de futuras negociaciones, aplicable por extensión a **Ucrania, Bielorrusia, Turkmenistán, Tadjikistán y Kirguizistán** (en alguno de estos países la aplicación efectiva del convenio puede plantear dificultades).

**(1)** No aplicable al **Impuesto sobre el Patrimonio**.

**(2)** **Modificación** del CDI.

**(3)** Ambas normas complementaban al convenio anterior con Francia (BOE 7-5-75). Se consideran subsistentes en aquellos aspectos que no se opongan al vigente convenio (BOE 12-6-97), hasta que sean promulgadas nuevas disposiciones que las sustituyan. Existe, asimismo, un Acuerdo de Cooperación Cultural, Científico y Técnico de 28-2-1974, modificado por el Canje de Cartas sobre el régimen fiscal de las instituciones docentes y culturales (BOE 14-8-04).

**(4)** Aplicable también al **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**.

**(5)** La Resol. 22-9-2003 de la Secretaría General Técnica del MEH (BOE 2-10-03) publica el intercambio de cartas entre las autoridades fiscales de Brasil y España por el que se interpretan determinadas cuestiones del convenio.

**(6)** Aplicable también a **Timor**.

**(7)** Dinamarca ha denunciado unilateralmente el Convenio y su Protocolo, dejando ambos de estar en vigor el 1-1-2009 [Denuncia CDI Dinamarca, BOE 19-11-08].

**(8)** El 14-1-2013 se firmó Protocolo que modifica el CDI entre España y los **Estados Unidos**. Asimismo, España ha rubricado un acuerdo con EEUU, al objeto de implantar la que se conoce como «**Foreign Account Tax Compliance Act**» (FATCA), con el fin de evitar que aquellos contribuyentes que invierten en instrumentos financieros estadounidenses evadan la tributación canalizando su inversión a través de cuentas «off-shore» [situadas en territorios de baja o misma tributación] en entidades financieras extranjeras.

**(9)** Las **Islas del Canal (Guernesey y Jersey)** no se encuentran dentro del ámbito de soberanía fiscal del Reino Unido. Ambas gozan de sistemas tributarios propios y tienen firmados CDI con aquél. Por tanto, no les son aplicables el CDI entre España y el Reino Unido, sino las normas generales de tributación de no residentes, con las salvedades existentes para los paraísos fiscales (TEAC 8-11-94).

**(10)** El CDI con **Argentina** deja de estar en vigor en el 2013, según denuncia de las autoridades argentinas de 29-6-2012, aunque existe un nuevo texto ya rubricado.

**(11)** Con efectos desde el 24-8-2013 el Protocolo que modifica el CDI firmado con **Suiza** supone, entre otros aspectos, la modificación de la cláusula sobre intercambio de información.

## A. Naturaleza

(LIS art.1)

### 20

El IS no se considera como un **impuesto a cuenta del IRPF**, en cuanto no constituye un antecedente del mismo, dado que no se configura como una retención en la fuente respecto de la renta del capital obtenida por las personas físicas por su participación en los fondos propios de la entidad jurídica que obtiene la renta. Todo ello como consecuencia de que el IRPF no establece ninguna norma para evitar la doble imposición sobre los beneficios distribuidos a los socios por las sociedades en las que participa. En definitiva, el IS no es un impuesto a cuenta de la renta obtenida por las **personas físicas** cuando aportan capitales a las sociedades, en el sentido de que el rendimiento generado por dichos capitales se grava en primera instancia en sede de la propia sociedad cuando los obtiene, y cuando esta distribuye esos rendimientos a sus socios en forma de dividendos, los mismos se integran en la base imponible de los socios, sin que pueda deducirse de la cuota el impuesto satisfecho por la sociedad sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen tales dividendos, sin perjuicio de que los dividendos percibidos estén exentos hasta un importe de 1.500 € (LIRPF art.7.y). La independencia de ambos impuestos supone que existe una **doble imposición** sobre las rentas empresariales, al ser gravadas en la fuente por el IS y de nuevo en sede de los socios personas físicas cuando obtienen esas mismas rentas en forma de dividendos por la distribución de los beneficios obtenidos por la sociedad.

Por el contrario, en el caso de socios **personas jurídicas**, el IS contiene métodos para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes de la participación en los fondos propios de otras entidades, ya sean dividendos, participaciones en beneficios o plusvalías generadas en la transmisión de dichas participaciones, bien dejando exentas dichas rentas o permitiendo aplicar una deducción en la cuota íntegra con la finalidad de evitar la doble imposición.

No obstante, las sociedades que se acojan al régimen fiscal especial de las **SOCIMI** (nº 9279 s.), se evita totalmente la doble imposición desde el momento en que la SOCIMI tributa al tipo de gravamen del 0% y el dividendo distribuido se integra en su totalidad en la base imponible de sus socios en los que se produce la única tributación, es decir, se establece un régimen específico totalmente inverso al régimen general del IS.

Desde otra perspectiva, el IS se caracteriza por ser un impuesto directo, personal, periódico y sintético.

a) Impuesto **directo**. El IS es un tributo de naturaleza directa, en la medida en que, a diferencia de los impuestos indirectos que gravan el consumo, el IS grava la **obtención de renta** por los sujetos pasivos como manifestación directa de la capacidad económica de los mismos. El objeto imponible es la renta obtenida por el sujeto pasivo en un espacio de tiempo que se corresponde con el período impositivo. La renta obtenida por las entidades jurídicas se determina, en el método de estimación directa, partiendo del **resultado contable**, corregido por los ajustes fiscales previstos en la LIS. Así:

21

Resultado contable
± Ajustes fiscales previstos en la LIS
= Renta del período impositivo
- Base imponible negativa de períodos impositivos anteriores compensada
= Base imponible del período impositivo

**Precisiones** 1) Las **categorías de rentas desaparecen**, excepto en determinados regímenes especiales (cooperativas), con lo que se simplifica la aplicación del impuesto.

2) Los **ajustes fiscales** al resultado contable deben practicarse en la medida en que la LIS contenga algún precepto que determine un criterio de calificación, valoración o imputación de ingresos y gastos diferente al establecido en la normativa contable. Estos ajustes pueden ser **positivos o negativos**, en cuyo caso la base imponible sometida a tributación será mayor o menor, respectivamente, que el resultado contable, pudiendo tener carácter temporal o permanente en función de que afecten o no a la base imponible de períodos impositivos posteriores.

b) Impuesto **personal**. El IS es un tributo de naturaleza personal, dado que el hecho imponible, que es la obtención de renta, se configura en torno a las personas jurídicas. Aun cuando las mismas no tienen tanta relevancia como en el IRPF, se tienen en consideración circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de determinar la deuda tributaria.

22

c) Impuesto **periódico**. El IS se satisface de una forma periódica en el tiempo; en particular, debe liquidarse cada período impositivo que, de forma general, coincide con el ejercicio económico del sujeto pasivo (nº 232).

d) Impuesto **sintético**. El IS no califica las rentas obtenidas por los sujetos pasivos en función de la fuente de la que proceden. Antes bien, todas las rentas son tratadas de la misma forma al tiempo de determinar la base imponible, sin perjuicio de que algunas de ellas tengan un **régimen fiscal específico**; tal es el caso, por ejemplo, de las rentas obtenidas por la transmisión de determinados elementos del inmovilizado, en donde parte de la renta es corregida por el efecto de la inflación (nº 2315 s.) pudiendo, además, reducirse su tributación a condición de reinversión (nº 2900 s.), o el régimen de exención previsto para determinadas rentas de fuente extranjera (nº 2600 s.).

**Precisiones** La tributación de los **sujetos pasivos no residentes** en territorio español se regula en el RDLeg 5/2004 (IRNR), por el que se gravan las rentas obtenidas en territorio español, diferenciándose dicha tributación en función de que la renta la obtenga el sujeto pasivo a través o no de un establecimiento permanente situado en territorio español.

## B. Ámbito de aplicación espacial

(LIS art.2)

El IS se aplica en **todo el territorio español**, que incluye las zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, de acuerdo con lo previsto con la normativa interna y el Derecho Internacional, referentes al suelo y subsuelo marino, a sus recursos naturales, y a las aguas suprayacentes.

25

No obstante, la aplicación de la tributación sobre la renta obtenida por las entidades depende de la naturaleza del sujeto pasivo, esto es, de que **resida o no en territorio español**, lo cual determina las dos clases de sujeción en territorio español:

- Por **obligación personal**, a la que están sometidos todos los sujetos pasivos residentes en territorio español, estando gravada por IS la totalidad de las rentas obtenidas por los mismos, es decir, su renta mundial, con independencia de la residencia del pagador de la renta así como de la fuente de generación de la misma. No obstante, al objeto de evitar la doble imposición internacional sobre las rentas de fuente extranjera, la LIS establece diferentes métodos:

- exención (ver nº 2600 s.);
- imputación (ver nº 3900 s.).

- Por **obligación real**, que afecta a las entidades no residentes en territorio español pero que obtienen rentas en dicho territorio, sujetos por el IRNR.

**Jurisprudencia** 1) La diferencia de trato entre filiales residentes en función del lugar del domicilio de la sociedad matriz constituye una restricción a la **libertad de establecimiento**, ya que hace menos atractivo el ejercicio de dicha libertad para las sociedades establecidas en otros Estados miembros, que podrían renunciar a la adquisición, creación o mantenimiento de una filial en el Estado miembro que adopte esa disposición.

No obstante, puede admitirse una **excepción** a la libertad de establecimiento cuando esté justificada por razones imperiosas de interés general, aunque es necesario que la misma sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (TJUE 18-7-07, asunto C-231/05).

2) La normativa comunitaria no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la **depreciación de participaciones sociales** como consecuencia de una distribución de dividendos no afecta a la base imponible de un contribuyente residente, cuando este adquiere participaciones en una sociedad de capital residente, de un tenedor de participaciones no residente, mientras que, cuando adquiere participaciones de un tenedor residente, tal depreciación disminuye la base imponible del adquirente. No obstante, es necesario que dicha normativa no vaya más allá de lo necesario para salvaguardar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, así como para evitar los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica y creados con el único fin de beneficiarse indebidamente de una ventaja fiscal (TJUE 17-9-09, asunto C-182/08). La normativa alemana enjuiciada en la sentencia tiene **similitud** con nuestra normativa relativa a la restricción de la aplicación de la deducción por doble imposición interna sobre dividendos cuando la distribución de dividendos conlleva un deterioro de la participación.

**27 Especialidades del ámbito espacial** (LIS art.2.2) Delimitado el ámbito espacial, debe señalarse la existencia de regímenes tributarios especiales por razón del territorio, motivados bien por la existencia de determinados incentivos fiscales por las rentas e inversiones obtenidas o realizadas en determinados territorios (**Ceuta, Melilla** –nº 3410 s.– y las **Islas Canarias**), bien por la existencia de regímenes forales (Territorios Históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra).

**29** Los regímenes forales, garantizados por la Constitución Española y los respectivos Estatutos de Autonomía, imperan para los Territorios Históricos del **País Vasco** y para la Comunidad Foral de **Navarra**.

Tomando como referencia el Concerto Económico con el País Vasco (L 12/2002 art.14 y 15 redacc L 28/2007) se establecen los **puntos de conexión** en virtud de los cuales se determina la normativa aplicable y la exacción del IS. Es un tributo concertado de **normativa autónoma**; es decir, se determina la legislación aplicable conforme a la establecida por cada uno de los Territorios Históricos, para aquellas entidades que se encuentren en alguno de estos supuestos:

- Como regla general, la normativa foral es la aplicable a aquellas entidades que tienen el **domicilio fiscal** en el País Vasco. Sólo en el supuesto de que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio realicen en territorio común el 75% o más de sus **operaciones totales**, la normativa es la común, aunque el domicilio fiscal esté en el País Vasco.
- Con independencia del domicilio fiscal, incluso si lo tienen en territorio común, si las entidades **operan exclusivamente** en el territorio vasco y su **volumen** total de **operaciones** en el ejercicio anterior ha excedido de 7 millones de euros, tributa conforme a la normativa foral.

En el siguiente cuadro se indica la **distribución de competencias** entre las distintas Administraciones tributarias vascas y estatal:

30

Volumen operaciones en el ejercicio anterior	Lugar operaciones	Domicilio fiscal	Normativa aplicable	Tributación (3)	Inspección
Menos de 7 millones	Irrelevante	Fuera País Vasco	Común (1)	Admón. del Estado o Comunidad Foral de Navarra	Estado o Navarra
		Araba	Foral de Araba	DF de Araba	DF de Araba
		Bizkaia	Foral de Bizkaia	DF de Bizkaia	DF de Bizkaia
		Gipuzkoa	Foral de Gipuzkoa	DF de Gipuzkoa	DF de Gipuzkoa
Más de 7 millones	Opera exclusivamente en el País Vasco (7)	Fuera País Vasco	La del TH donde se realice el mayor número de operaciones	A las DF del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio	DF donde se realice el mayor volumen de operaciones (6)
		Araba	Foral de Araba		DF de Araba (6)
		Bizkaia	Foral de Bizkaia		DF de Bizkaia (6)
		Gipuzkoa	Foral de Gipuzkoa		DF de Gipuzkoa (6)
	Opera en el País Vasco y en Territorio Común (4)	Fuera País Vasco	Común (1)	En proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio	Estado o Navarra
		Araba	Foral de Araba (2)		DF de Araba (5)
		Bizkaia	Foral de Bizkaia (2)		DF de Bizkaia (5)
		Gipuzkoa	Foral de Gipuzkoa (2)		DF de Gipuzkoa (5)
	Opera exclusivamente en Territorio Común	Irrelevante	Común (1)	Admón. del Estado o Comunidad Foral de Navarra	Estado o Navarra

(1) Incluye Navarra, cuya normativa, en su caso, pudiera ser aplicable.

(2) Las entidades que realicen en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, quedan sometidas a la normativa del Estado.

(3) Esta distribución de competencias es igualmente aplicable en la exacción del IS correspondiente a las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas mediante establecimiento permanente. A estos efectos, se entiende por domicilio fiscal el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Cuando no pueda establecerse con este criterio el lugar del domicilio fiscal, se ha de atender al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

(4) Dentro del Territorio Común incluimos la comunidad Foral de Navarra.

(5) Si el sujeto pasivo realiza en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, es competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

(6) Deducido con una interpretación lógica, ya que no está expresamente previsto en la normativa vigente.

(7) Si operara exclusivamente sólo en uno de los Territorios Históricos del País Vasco, el domicilio fiscal sería irrelevante, debiendo aplicar la normativa de dicho Territorio Histórico, correspondiendo al mismo la tributación exclusiva y la inspección.

## C. Hecho imponible

(LIS art.4)

El hecho imponible se define como la **obtención de renta**, concepto único a cuyo tenor la renta es el **resultado contable** corregido por la aplicación de las normas fiscales (LIS art.10.3).

No obstante, este concepto sintético de renta presenta **excepciones**, que se concretan en una serie de regímenes especiales, como son:

40

- A efectos de determinar las rentas exentas y las no exentas de las entidades sujetas al régimen de **exención parcial**, se distingue entre rendimientos de explotación económica, rendimientos derivados del patrimonio y rentas obtenidas en la transmisión del patrimonio (como regla general, no exentos), y los procedentes de la realización de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica (LIS art.121.2). Esta misma clasificación es aplicable a los **partidos políticos** (LO 8/2007).
- En el mismo sentido para las **fundaciones** (L 49/2002), que distingue entre los citados componentes de renta.
- En el régimen fiscal de las **cooperativas** (L 20/1990) se distingue entre rendimientos e incrementos de patrimonio, con el fin de diferenciar, en la aplicación de los beneficios fiscales, entre las rentas que se encuadran en los resultados cooperativos y extracooperativos.

**45** Junto a la configuración general de la obtención de renta como hecho imponible, la LIS considera, en particular, como obtención de renta a efectos del hecho imponible la **imputación de bases imponibles positivas y negativas** de las entidades sometidas al régimen de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de uniones temporales de empresas y el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional (nº 5805 s.).

**55 Presunción de onerosidad** (LIS art.5) La LIS establece una presunción de onerosidad, a cuyo tenor las **cesiones de bienes y derechos** están retribuidas, siendo dicha retribución su precio de mercado. En definitiva, las cesiones de bienes y derechos de forma gratuita o por precio inferior al de mercado se presumen retribuidas por su **valor normal de mercado**, con independencia de que no haya vinculación con la persona o entidad beneficiaria. Por el contrario, las **prestaciones de servicios** están excluidas de la presunción de retribución por el valor de mercado de las mismas.

Es una presunción «iuris tantum»: admite **prueba en contrario**. Atendiendo al hecho, sistemáticamente admitido por la jurisprudencia, de que la propia contabilidad es un elemento de prueba, en la medida en que recoja fielmente el valor de las operaciones del sujeto pasivo, se ha considerado prueba bastante de la ausencia de retribución el hecho de que la contabilidad no haya registrado ingreso alguno. Por ello, el ámbito de aplicación de la estimación de rentas se aplica fundamentalmente en los supuestos de **estimación indirecta** de bases imponibles (nº 450).

**57** Respecto de la determinación del valor de mercado, se entiende por tal el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre **partes independientes** (LIS art.15.2). Por tanto, siempre que el sujeto pasivo cede bienes o derechos de forma gratuita o por un precio inferior al de mercado, las implicaciones fiscales son las siguientes:

- La Administración tributaria ha de valorar la cesión por su valor normal de mercado a efectos de determinar la **base imponible** correspondiente al período impositivo en el que se ha realizado la cesión. Para ello se ha de valer de cualquiera de los métodos legalmente previstos (LIS art.16 redacc RDL 13/2010).

- El sujeto pasivo puede oponerse a dicha presunción mediante la **prueba en contrario** de que la cesión se ha realizado realmente de forma gratuita o por un precio inferior al de mercado. A tal fin, es válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho. La **contabilidad**, si refleja la verdadera situación patrimonial de la empresa, puede ser un medio más de prueba, pero no suficiente, por lo que el sujeto pasivo debería en estos casos arbitrar otros medios de prueba como documentos públicos o privados en donde se recoja el importe de la cesión realizada.

No obstante, a estos efectos, se han de tener en cuenta los criterios establecidos en el PGC en el cual, con carácter general, los elementos objeto de transacción en el momento inicial se han de contabilizar por su **valor razonable**, por lo que si el precio acordado difiriese de este, la diferencia se ha de registrar atendiendo a la realidad económica de la operación. En estos casos, si no existiese ninguna relación con el beneficiario de la operación, lo que subyacería sería una donación (PGC NRV 21ª redacc RD 1159/2010), lo cual supondría que el registro contable de estas operaciones debería reconocer un ingreso y un gasto por el mismo importe por la condonación de la deuda derivada de no pactar ningún precio; el ingreso se debería integrar en la base imponible y, por el contrario, el gasto no sería deducible al suponer una liberalidad (LIS art.14 redacc L 16/2012).

**59**

**Precisiones** **1)** La presunción se exceptúa en algún régimen especial, en concreto, a la **Iglesia Católica**, atendiendo al Acuerdo de 10-10-1980 entre la Santa Sede y el Estado español, referente a la aplicación del IS a las Entidades Eclesiásticas, por el que no se sujetan los rendimientos presuntos. **2)** Ha de estarse, respecto a la forma de determinación del valor de mercado, a lo dispuesto para las **operaciones vinculadas** (ver nº 2316 s.). En estos casos de operaciones vinculadas, estamos

ante una norma de valoración fiscal, no ante una presunción de rentas, por lo que no cabe prueba en contrario.

3) No obstante, de acuerdo con los criterios del PGC, aun cuando no haya contraprestación o sea inferior al valor normal de mercado, la entidad está obligada a reconocer el ingreso por el **valor razonable** de la operación y, al mismo tiempo, un gasto por la diferencia entre dicho valor y el con-venido.

**Doctrina Administrativa** 1) La **contabilidad** puede ser un medio de prueba para rebatir la presunción de retribución en la medida en que recoja fielmente el valor de las operaciones del sujeto pasivo (DGT 10-1-97).

2) El contrato de **cesión gratuita** de un vehículo mientras se repara otro es prueba suficiente para desvirtuar la presunción (DGT 16-10-97).

3) El contrato de **comodato** es gratuito. La cesión gratuita de una máquina se presume retribu-ida por el valor de mercado, salvo prueba en contrario. En cuanto a los medios de prueba, rige en el Derecho tributario el criterio de la apreciación, siendo aceptable cualquier medio idóneo a estos efectos. El contrato suscrito puede ser un medio de prueba. El valor probatorio de la con-tabilidad (CCom art.31) es apreciado por los tribunales conforme a las reglas generales del Derecho y se viene estimando como medio probatorio cuando recoge fielmente el valor de las operaciones realizadas (DGT 24-2-00).

60

## D. Sujeto pasivo

(LIS art.7 redacc L/2012)

La **personalidad jurídica**, con carácter general, es la circunstancia que atribuye la condición de sujeto pasivo en el IS.

Las personas o entidades pueden organizarse a través de un nuevo ente al que el Derecho otorga capacidad propia para ser titular de derechos y de obligaciones y, por tanto, para ser sujeto activo y pasivo de relaciones jurídicas, con un patrimonio propio independiente del de sus partícipes. Estos entes son las personas jurídicas cuyas rentas son gravadas por el IS.

Con arreglo a lo anterior, hemos de distinguir dos grandes bloques de sujetos pasivos:

80

Sujetos pasivos con personalidad jurídica (nº 82 s.)	Sujetos pasivos sin personalidad jurídica (nº 95 s.)
<p><b>Personas jurídicas de interés público:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Corporaciones</li> <li>- Asociaciones y fundaciones</li> </ul> <p><b>Personas jurídicas de interés privado:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sociedades mercantiles</li> <li>- Sociedades civiles</li> <li>- Otras agrupaciones de personas</li> </ul> <p><b>Sujetos pasivos especiales:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sociedades agrarias de transformación</li> <li>- Sociedades laborales</li> <li>- Entidades públicas empresariales</li> <li>- Agencias estatales</li> <li>- Mutuas y mutualidades de previsión social</li> <li>- Mutuas de accidentes de trabajo y accidentes profesionales</li> <li>- Consorcios</li> <li>- Cofradías de pescadores</li> <li>- Juntas de compensación</li> <li>- Comunidades de regantes</li> <li>- Comunidades de aguas y heredamientos de Canarias</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fondos de inversión</li> <li>- Uniones temporales de empresas</li> <li>- Fondos de capital- riesgo</li> <li>- Fondos de pensiones</li> <li>- Fondos de regulación del mercado hipotecario</li> <li>- Fondos de titulización hipotecaria</li> <li>- Fondos de titulización de activos</li> <li>- Fondos de garantías de inversiones</li> <li>- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común</li> <li>- Grupos de sociedades</li> <li>- Fondos de Activos Bancarios</li> </ul>

### 1. Sujetos pasivos con personalidad jurídica

**Personas jurídicas** Las personas jurídicas se clasifican en dos grandes grupos (CC art.35):

a) De **interés público**. Son personas jurídicas de interés público:

• **Corporaciones**. Son personas jurídicas de base asociativa creadas por Ley, con un objeto de interés público, como el Estado, Comunidades Autónomas y ayuntamientos. Normalmente, estas entidades gozan de exención total en el IS (nº 185 s.).

82



• **Asociaciones y fundaciones.** Las primeras son personas jurídicas de tipo asociativo reguladas por la voluntad de los asociados con interés no privado, como los colegios profesionales. Las fundaciones son personas jurídicas de base institucional creadas y reguladas por la voluntad de su fundador. El régimen fiscal de ambos tipos de entidades es el de exención parcial (nº 8455) o el de las entidades sin fines lucrativos (nº 8765 s.).

**Doctrina Administrativa** Las **entidades religiosas menores** pueden tributar en el IS integrando sus rentas en la declaración de una entidad de ámbito mayor declarada sujeto pasivo del impuesto. Esta posibilidad de tributar en el IS de forma integrada no se corresponde con la de los grupos fiscales del régimen de consolidación fiscal (DGT CV 10-3-09).

83

b) De **interés privado.** Son personas jurídicas de interés privado:

• **Sociedades mercantiles.** Su constitución requiere la forma de escritura pública, alcanzando la personalidad con su inscripción en el Registro Mercantil. Las formas jurídicas típicas de las sociedades mercantiles son las anónimas y de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias simples cuyo objeto sea mercantil y las sociedades comanditarias por acciones. Todas ellas son siempre de naturaleza mercantil, cualquiera que sea su objeto.

Especial consideración pueden tener las **sociedades en formación**, que no alcanzan personalidad jurídica hasta la inscripción en el Registro Mercantil. Sin perjuicio de que tengan un NIF provisional y los fundadores puedan realizar negocios jurídicos, la entidad no puede tributar por el IS en tanto no tenga personalidad jurídica. En tal momento hace suyos los negocios jurídicos anteriores y debe tributar por los mismos, atendiendo a la regulación mercantil, por lo que las rentas derivadas de esas operaciones realizadas hasta el cierre del ejercicio, siempre que a esa fecha no se haya presentado en el Registro Mercantil para su inscripción, deben gravarse en régimen de atribución de rentas.

En las **sociedades devenidas irregulares** es manifiesta la voluntad de no inscripción de la sociedad, por cuanto ha transcurrido un año desde el otorgamiento del contrato de sociedad sin que se haya solicitado su inscripción en el Registro Mercantil (LSC art.39 y 40). Tributan en régimen de atribución (nº 160 s.) al carecer de personalidad jurídica.

• **Sociedades civiles.** Son aquellas entidades de base asociativa que, en principio, no tienen objeto de naturaleza mercantil sino civil. Pueden tener o no personalidad jurídica, según que sus **pactos** se manifiesten al exterior o permanezcan secretos entre los socios.

Las sociedades civiles pueden tener, incluso, forma mercantil de sociedad colectiva o comanditaria simple. Ello no impide considerar a estas entidades como sociedades civiles que, en todo caso, tengan o no personalidad jurídica, tributan en régimen de atribución de rentas (nº 160 s.).

No obstante, las sociedades civiles cuyo objeto es mercantil están sometidas al Código de Comercio, de manera que si no tienen forma mercantil de sociedad colectiva o comanditaria, tendrían la naturaleza de sociedades mercantiles. Si tienen personalidad jurídica tributan por el IS; si no la tienen, tributan en régimen de atribución (nº 160 s.). Por el contrario, deben tributar por el IS si tienen alguna de esas formas mercantiles y, además, su objeto es igualmente mercantil.

• Otras **agrupaciones de personas** con personalidad jurídica que no tengan forma mercantil, como, entre otras, asociaciones y fundaciones privadas, cooperativas, etc.

**Precisiones** La complejidad conceptual que envuelve a la **sociedad civil** plantea dificultades prácticas de interpretación doctrinal y sistemática, algunas de ellas sin solución adecuada.

84

**Doctrina Administrativa** **1)** Una **asociación deportiva** tiene personalidad jurídica y es sujeto pasivo del IS (DGT 5-2-97; 6-3-97).

**2)** Una **asociación provincial de veterinarios** tiene personalidad jurídica y es sujeto pasivo del IS, sin perjuicio de que sea una entidad parcialmente exenta si no tiene ánimo de lucro (DGT 27-1-00). Ídem una **asociación de comerciantes** (DGT 18-4-00).

**3)** **Club social** formado por trabajadores de una empresa que realiza actividades de carácter cultural, deportivo y recreativo. Es sujeto pasivo del IS si tiene personalidad jurídica, sin perjuicio de que sea una entidad parcialmente exenta si no tiene ánimo de lucro (DGT 29-1-99).

**Jurisprudencia** Hasta su inscripción en el Registro Mercantil, una **sociedad en formación** debe tributar en régimen de atribución de rentas (TEAC 25-10-07).

85

**Sujetos pasivos especiales** Otros sujetos pasivos del IS con personalidad jurídica, cuya tributación presenta alguna especialidad, son los siguientes:

a) **Sociedades agrarias de transformación (SAT).** Las SAT gozan de personalidad jurídica y plena capacidad de obrar desde su inscripción en el registro del Ministerio de Agricultura (actualmente, Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente) o el correspondiente dependiente de las Comunidades Autónomas (RD 1776/1981). Por el objeto que desarrollan,