

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.  
REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

Ramón Ferrer Pedrola



**©Ramón Ferrer Pedrola**  
ramonferrerp@ub.edu  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
**EUEE Universitat de Barcelona**

Barcelona, 2007

Llicència Creative Commons



## PRÓLOGO

El Derecho Tributario se caracteriza, en la parte especial o de los tributos en particular, por la permanente modificación de las normas legales que regulan los tributos. En el supuesto que se analiza en este trabajo, el Impuesto sobre Sociedades, las reformas de finales de 2006 (Ley 35/2006 y Ley 36/2006) junto a la reforma de las normas contables (Ley 16/2007 y Plan General de Contabilidad de 2007), determinan una modificación trascendente en la estructura y comprensión general del impuesto.

La actividad docente, en el ámbito de los tributos en particular, requiere una permanente actualización e incorporación de las modificaciones legales en la explicación y análisis sistemático de los impuestos. Este trabajo se ha preparado sobre la base de que para los períodos impositivos iniciados en 2007, de una parte, y 2008, de otra, las modificaciones determinan que su explicación sea acorde a las normas vigentes.

En particular, el período 2007 queda enmarcado por esas dos reformas, lo que requiere una atención especial para que el estudiante de asignaturas como *Introducción a la Fiscalidad Empresarial, Tributación de Operaciones Financieras y Sistema Fiscal Español* posean un material de referencia acorde a esas innovaciones permanentes de las normas de referencia. Y ahí hay que buscar el objetivo inmediato de su publicación.

Este material es deudor de mi obra publicada en el año 2005 '*Impuesto sobre Sociedades. Introducción Sistemática*'. El enfoque es el mismo y parte del contenido se apoya en esta obra precedente. Se actualizan los ejercicios prácticos de liquidación del impuesto; se añaden objetivos específicos para cada tema y cuestiones prácticas a resolver.

Se pretende con ello facilitar la labor del estudiante, que normalmente se inicia en el conocimiento del Derecho Tributario. Como también se pretende que este material sea complemento de trabajo de los documentos que aparecen en el correspondiente dossier electrónico de la Universidad d Barcelona. En última instancia, recoger la preocupación por los retos actuales en la docencia universitaria y participar activamente en la publicación de materiales de la Universidad.

El autor, Barcelona marzo de 2008

## Material docente publicado:

### a) Quaderns del Seminari de Dret Tributari:

**Nº 1: *Anticipos Tributarios en Rentas Financieras*.** 1ª edición, mayo de 1999. 2ª edición, febrero de 2000.

**Nº 2: *Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*.** 1ª edición, agosto de 1999. 2ª edición, agosto de 2000. 3ª edición, agosto de 2001. 4ª edición, agosto de 2002.

**Nº 3: *IRPF: Tributación de las rentas del capital financiero*.** 1ª edición, marzo de 2000. 2ª edición, diciembre de 2000. 3ª edición, marzo 2002.

**Nº 4: *Ejercicios de liquidación IPPF, IRPF, IS*.** 1ª edición, septiembre de 2001.

### b) Monografías docentes:

***Introducción al Impuesto sobre Sociedades*.** 1ª edición, septiembre de 1998. 2ª edición, septiembre de 1999.

***Impuesto sobre Sociedades: Introducción sistemática*.** 1ª edición, septiembre de 2000. 2ª edición, septiembre de 2001. 3ª edición, septiembre de 2002. 4ª edición, febrero 2004. 5ª edición 2005, marzo.

***Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis y aplicación*.** 1ª edición, abril de 2005. 2ª edición, octubre de 2007.

### c) Monografías docentes (en colaboración):

***Tributación del ahorro financiero en el IRPF*.** 1ª edición, abril de 2003. Coautor FERRER GRAU, VICENTE. 2ª edición, febrero de 2005.

## ABREVIATURAS UTILIZADAS:

**FMI**, Fondos de inversión mobiliaria

**IBI**, Impuesto sobre Bienes Inmuebles

**ICAC**, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

**IIC**, Instituciones de Inversión Colectiva

**IRNR / IR no R**, Impuesto sobre la Renta de no Residentes

**IRPF**, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**IS**, Impuesto sobre Sociedades

**ISD**, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**LIS**, Ley del Impuesto sobre Sociedades

**PGC**, Plan General de Contabilidad

**NIC**, Normas Internacionales de Contabilidad

**NIFF**, Normas Internacionales de Información Financiera

**RIS**, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

**TRIRNR**, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

**TRIRPF**, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**TRIS**, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

**TR L SSAA**, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

## ÍNDICE GENERAL

Prólogo	III
Material docente publicado	IV
Abreviaturas utilizadas	IV
Índice general	V

<b>CAPITULO I:</b>	
<b>ANTECEDENTES Y FUENTES. HECHO IMPONIBLE. SUJETO PASIVO</b>	
Sumario analítico: .....	1
Objetivos. Lectura básica .....	3
1. Fuentes .....	4
2. Antecedentes .....	6
3. Concepto .....	9
4. Hecho imponible.....	11
5. Sujeto pasivo y responsables .....	23
Cuestiones a resolver .....	26
<b>CAPITULO II:</b>	
<b>LA BASE IMPONIBLE (I):</b>	
Sumario analítico: .....	27
Objetivos. Lectura básica .....	29
1. Concepto y determinación.....	30
2. El resultado contable: punto de partida del cálculo de la base imponible.....	33
3. Correcciones de valor y provisiones para riesgos y gastos .....	39
4. Gastos no deducibles.....	54
5. Corrección a valor de mercado de ciertas partidas u operaciones (I).....	57
Cuestiones a resolver .....	65
<b>CAPITULO III:</b>	
<b>LA BASE IMPONIBLE (y II)</b>	
Sumario analítico: .....	67
Objetivos. Lectura básica .....	69
1. Corrección a valor de mercado de ciertas partidas y operaciones (y II) .....	70
2. Reinversión de beneficios extraordinarios (Régimen transitorio).....	77
3. Ingresos no computables (rentas exentas) .....	80
4. Deducción por inversiones para implantación de empresas en el extranjero .	84

5.	Reducción de ingresos procedentes de activos intangibles .....	85
6.	Atribución e imputación de rentas .....	87
7.	Valoración en supuestos de activos ocultos y pasivos ficticios .....	87
8.	Base imponible y compensación de pérdidas.....	88
	Anexo al Capítulo III: Partidas deducibles en función del beneficio .....	90
	Cuestiones a resolver .....	97
<b>CAPITULO IV:</b>		
<b>TIPOS IMPOSITIVOS. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES. DEUDA</b>		
<b>TRIBUTARIA</b>		
	Sumario analítico: .....	99
	Objetivos. Lectura básica .....	101
1.	Tipos impositivos y cuota íntegra .....	102
2.	Deducciones y bonificaciones: cuota líquida .....	103
3.	Deducciones para evitar la doble imposición interna .....	104
4.	Deducciones para evitar la doble imposición internacional.....	110
5.	Bonificaciones .....	112
6.	Cuota semilíquida: simultaneidad de deducciones y bonificaciones .....	114
7.	Deducciones por incentivos .....	114
8.	Cuota líquida .....	134
9.	Deuda tributaria y derecho a devolución.....	134
	Cuestiones a resolver .....	136
<b>CAPITULO V:</b>		
<b>REGIMENES ESPECIALES</b>		
	Sumario analítico .....	139
	Objetivos. Lectura básica .....	141
1.	Concepto y clasificación .....	142
2.	Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión .....	143
3.	Régimen fiscal de contratos de arrendamiento financiero .....	149
4.	Régimen de las sociedades patrimoniales (período transitorio).....	152
5.	Referencia a otros regímenes especiales.....	160
	Cuestiones a resolver .....	163
	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>164</b>
	<b>EJERCICIOS DE LIQUIDACION.....</b>	<b>165</b>
	<b>Índice general analítico.....</b>	<b>183</b>

**CAPITULO I:**

**ANTECEDENTES Y FUENTES.  
HECHO IMPONIBLE.  
SUJETO PASIVO**

**Sumario analítico:**

**1. Fuentes**

**2. Antecedentes**

2.1. *Evolución histórica*

2.2. *Configuración actual*

**3. Concepto**

3.1. *Naturaleza*

3.2. *Características*

3.3. *Significación dentro del sistema*

**4. Hecho imponible**

4.1. *Definición legal*

4.2. *Elemento objetivo*

4.2.1. *Aspecto material. Exenciones objetivas*

4.2.2. *Aspecto espacial*

4.2.3. *Aspecto temporal*

4.2.4. *Aspecto cuantitativo*

4.3. *Elemento subjetivo*

4.3.1. *Régimen de atribución de rentas*

4.3.2. *Regímenes de imputación de rentas*

4.3.3. *Exenciones subjetivas*

4.4. *Presunciones*

**5. Sujeto pasivo y responsables**

5.1. *Sujeto pasivo contribuyente*

5.1.1. *En general: la personalidad jurídica*

5.1.2. *Entes asimilados como sujetos pasivos*

5.1.3. *Supuesto específico: el Grupo de sociedades*

5.2. *Domicilio fiscal*

5.3. *Retenedor y obligado a ingresar a cuenta*

5.4. *Responsables*





**Objetivos del presente capítulo:**

- Establecer las normas, legales y reglamentarias, que regulan el tributo.
- Determinar las normas complementarias que trascienden en el impuesto.
- Relacionar las normas vigentes del tributo con normas precedentes, que históricamente han regido en el Impuesto sobre Sociedades.
- Identificar al impuesto en sus aspectos sustantivos.
- Analizar su naturaleza y significación dentro del sistema.
- Asignar las características que le definen como tributo.
- Clasificar los elementos del hecho imponible.
- Estructurar los aspectos del elemento objetivo del hecho imponible.
- Comparar el concepto renta en el impuesto frente al concepto renta del IRPF y del beneficio empresarial.
- Analizar diferentes supuestos de los criterios de imputación temporal de la renta, como concepto inherente a la obtención de renta.
- Distinguir entre los criterios de imputación temporal y el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible.
- Establecer la enumeración de rentas exentas y la imprecisa técnica legal que las contiene.
- Vincular el criterio de imposición por residencia y su ámbito de aplicación y lugar de obtención de la renta.
- Analizar el período impositivo.
- Concretar el devengo del impuesto y el devengo de la exigibilidad.
- Aproximar la estructura liquidatoria, como estructura cuantitativa del impuesto.
- Delimitar la imputabilidad de la obtención de renta respecto de alguien.
- Enunciar los regímenes de atribución de rentas y de imputación de rentas, por su proyección en el elemento subjetivo del hecho imponible del tributo.
- Distinguir entre exenciones subjetivas totales y las parciales y los diferentes supuestos de aplicación.
- Definir las presunciones que afectan al hecho imponible.
- Analizar la configuración genérica del sujeto pasivo contribuyente.
- Analizar los supuestos de inclusión como sujetos pasivos de entes sin personalidad jurídica determinados.
- Relacionar el concepto domicilio fiscal con el sujeto pasivo del impuesto.
- Incorporar la función de otras figuras personales en la aplicación del impuesto.

**Lectura básica:**

Para comprender este Capítulo, de forma imprescindible deberán leerse y analizar los siguientes artículos del TRIS:

- Artículos 1 a 9.
- Artículo 17, apartados 4, 5 y 6.
- Artículos 18 y 19.
- Artículos 21 y 22.
- Artículos 26 y 27.
- Artículos 134, 135, 137 y 140.
- Disposiciones adicionales 3ª y 4ª.

## CAPITULO I:

### 1. FUENTES

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se rige por el **Texto<sup>1</sup> Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRIS)**, aprobado por el **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo**. Esta norma legal se completa, básicamente, por el **Reglamento<sup>2</sup>** del tributo, aprobado por el **Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio<sup>3</sup>**.

Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, son aplicables las normas contenidas en la Ley 42/2006, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007 (coeficientes correctores, pagos fraccionados). A los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2006, fueron aplicables las normas de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2006.

Ya la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, tuvo una función refundidora, incorporando en su texto distintas normas de aplicación específica. En particular siguen vigentes, de forma complementaria al TRIS:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre **Régimen Fiscal de Cooperativas**.

---

<sup>1</sup> La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades recibió sucesivas modificaciones en su redacción originaria, que motivaron la refundición en 2004.

El TRIS no escapa a la multiplicidad de modificaciones legales. Diferentes leyes promulgadas entre 2004 y 2007 inciden en diferentes artículos y apartados, que requerirían una reforma íntegra del propio TRIS. Sin perjuicio de perder exhaustividad, las normas Ley 2/2004, de 27 de diciembre, Ley 22/2005, de 18 de noviembre, Ley 23/2005, de 18 de noviembre, Ley 25/2005, de 24 de noviembre, Ley 4/2006, de 29 de marzo, Ley 25/2006, de 17 de julio, y de forma muy especial, las leyes **Ley 35/2006, de 28 de noviembre y Ley 36/2006, de 29 de noviembre** suponen una modificación importante al redactado del TRIS aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero 2007. Además, han de tenerse en cuenta las modificaciones incorporadas por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, *sobre financiación de los partidos políticos* (artículos 9 a 14), la modificación de la disposición adicional 4ª introducida por la Ley 12/2007, de 2 de julio. Por último, para los ejercicios iniciados **a partir del 1 de enero de 2008** serán de aplicación las modificaciones introducidas en el TRIS por la **Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea**, que incide en varios artículos y apartados, incluyendo nueva redacción del artículo 42 y su aplicación a períodos iniciados el 1 de enero de 2007.

<sup>2</sup> El Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, el primer reglamento, recibió a su vez, diversas modificaciones en el período de vigencia.

<sup>3</sup> El Real Decreto 1122/2005, de 26 de septiembre, modificó los artículos 6 a 8 y disposición transitoria segunda del Reglamento, y el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre modificó los artículos 60 y 61 y la disposición adicional única del Reglamento del IS. El Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, modificó los artículos 58, 59 letra v, 64 –tipos de retención-, y 66.

En la preparación de este trabajo se conoce el proyecto de reglamento de operaciones vinculadas que modifica asimismo diversos preceptos del RIS.

- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de **Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo**.
- Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del **Régimen Económico y Fiscal de Canarias**

De forma adicional, para el País Vasco y Navarra el tributo se exige en la modalidad de conciertos y convenios con las Diputaciones Forales, por lo que para las Sociedades que operan desde estos territorios serán de aplicación las normas forales. Cuando una sociedad opere desde cualquiera de esos territorios y desde el territorio común, será de aplicación la tributación por **cifra relativa de negocios**.

Para los no residentes, es de aplicación el **Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRIRNR)**, aprobado por el **Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo**, el Reglamento que la desarrolla y, además, los **Convenios** suscritos por España para evitar la doble imposición.

#### **Legislación complementaria**

*La normativa tributaria ha de completarse por las leyes y disposiciones concordantes que regulan materialmente a las distintas sociedades o entidades. Así, las leyes de sociedades anónimas o limitadas, de fondos de pensiones, de las instituciones de inversión colectiva, etc., complementan necesariamente la normativa del impuesto.*

*En particular, complementan esta normativa las remisiones específicas que contiene la Ley a las **normas contables**, esto es, **el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales**, incluso las **Resoluciones del ICAC**, que trascienden en las valoraciones tributarias y en cómputo temporal de ingresos y gastos.*

*Para el año 2005 son aplicables las **Normas Internacionales de Información Financiera**, incorporadas al ordenamiento jurídico mediante el **Reglamento (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003**, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas de orden fiscal y social, incorporó parte de estas modificaciones en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.*

*Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, la **Ley 16/2007, de 4 de julio**, y las normas que la desarrollen, básicamente el Plan General de Contabilidad, constituirán normas de referencia obligada.*

*Como adaptación particular, la **Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España a las entidades de crédito sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros**, que constituye un desarrollo inicial del ordenamiento interno para la aplicación de las NIC/NIIF.*

---

## 2. ANTECEDENTES

### 2.1. Evolución histórica

Se señala a la **Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria** como el antecedente histórico de inicios del siglo XX del Impuesto sobre Sociedades en España. Los antecedentes inmediatos son la Reforma Tributaria de 1964, que modificó el **Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas** creado en 1957, y el **Impuesto sobre Sociedades de 1978**, vigente con ciertas modificaciones hasta el año 1995. El primero se apoyaba en impuestos de producto a cuenta (tales como impuesto sobre rentas de capital, cuota tesoro de contribuciones territoriales, cuota de beneficios de licencia fiscal, etc.), y su gestión se realizó sobre la base de evaluaciones globales (estimación objetiva global, jurados tributarios), que se suprimieron en 1977; los intentos de reforma en los años de crisis económica se plasmaron en otra reforma de carácter más general para todo el sistema tributario.

El Impuesto sobre Sociedades vigente desde 1979 era un tributo directo, sobre la renta, unitario y personal, que mantenía la discriminación de las rentas por su origen a pesar de que sus distintas modalidades se integraban plenamente en la base del tributo. Su publicación coincidió con la Ley de IRPF de 1978, de la que se predicaba el principio de no discriminación entre impuestos directos, renta o sociedades, siguiendo en ciertas pautas un paralelismo con esa Ley. La plena integración de rentas, rendimientos de explotaciones económicas y la cesión de bienes e incrementos y disminuciones patrimoniales, tuvo por límite la imputación de resultados procedentes de transparencia fiscal negativos de otras sociedades; así se reguló en la Ley 48/1985. La integración interna del impuesto se corregía por la deducción por dividendos percibidos, que podía ser total en los supuestos de participación superior al 25 por ciento. Las deducciones por inversión y otros incentivos fueron la constante durante la vigencia de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que permitió tantas redacciones de su artículo 26 como años transcurrieron desde su publicación. La contabilidad se respetaba en el texto legal, de tal suerte que en los modelos oficiales el cálculo de la base imponible partía del **resultado contable**, practicando correcciones -en más o en menos- para obtener aquélla.

Las reformas parciales del tributo fueron escasas, siendo destacables: la Ley 5/1983; la ya mencionada Ley 48/1985; y las leyes 17 y 18/1991. El Reglamento publicado en 1982 desplegó todo un haz de valoraciones contable-tributarias, con referencias permanentes a la forma de contabilización de las operaciones y correlativa intromisión en el ámbito contable. Aunque la base se definía por **la diferencia de ingresos computables menos gastos deducibles**, más o menos **incrementos y disminuciones de patrimonio**, la norma reglamentaria se permitió trasladar sus valoraciones a ese campo. La publicación en 1990 del Plan General de Contabilidad derogó en blanco las referencias contables que contenía el Reglamento, muchas de ellas claramente involucradas en la contabilización. Las reformas legales de 1983, 1985 y 1991 nunca fueron reguladas reglamentariamente, dándose supuestos de contradicción normativa, superados por el principio de jerarquía de normas.

## Lectura complementaria

Una visión histórica que recrea la evolución del impuesto puede encontrarse en **Gota Losada, A.** *Tratado del Impuesto de Sociedades. Tomo I. Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España.* Madrid. Banco Exterior de España, 1988.

### 2.2. Configuración actual

La **exposición de motivos** que contenía la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reconoció que no se modifican los objetivos generales del tributo, **gravar los beneficios de las entidades jurídicas**, actuando de forma **complementaria y anticipada al IRPF**. El tributo surgido de esta Ley se apoya en los principios económicos de: *neutralidad* (eficacia en la asignación de recursos), entendida como la eliminación de la doble imposición de dividendos, acercamiento base imponible/resultado contable, limitación de incentivos fiscales e indiferencia del tipo de gravamen. *Transparencia*, que se pretende conectar con el principio de seguridad jurídica (certeza en la aplicación de la norma). *Sistematización*, entendida como coordinación con el IRPF. *Coordinación internacional*, adecuando ciertos preceptos a la deducción por dividendos y sustitución de la exención por reinversión por un sistema de diferimiento y elevación del plazo de compensación de pérdidas. *Competitividad*, proyectada por la aplicación selectiva de incentivos fiscales.

- 1) **En el hecho imponible** desaparece la mención de modalidades de renta, esto es, la distinción entre rendimientos e incrementos de patrimonio. Se grava **la renta con independencia de su origen**, incluyendo en dicho concepto las adquisiciones lucrativas (legado, herencia, donación).
- 2) **Sujetos pasivos**, en donde se perfeccionan las exenciones subjetivas y de forma separada, como régimen especial, se regula el tratamiento de las denominadas entidades parcialmente exentas.
- 3) **En la base imponible**, definida como el resultado contable más las correcciones valorativas establecidas en la propia Ley. Se definen las correcciones valorativas frente a operaciones contables, que no necesariamente han de ser discrepantes; se mantiene el concepto de gastos no deducibles y se incorporan de forma expresa las reglas de valoración aplicables tanto en las operaciones vinculadas como en ciertas operaciones sociales y adquisiciones lucrativas. Se establecen rentas por determinadas participaciones o actividades en el exterior. El diferimiento de beneficios por reinversión sustituye a la exención por idéntico concepto (hasta 31 de diciembre de 2001); se amplía el plazo de compensación de pérdidas, manteniendo su aplicación hacia ejercicios futuros.
- 4) **Las deducciones en la cuota** por dividendos, impuestos soportados en el extranjero, y dividendos de filiales en el extranjero, recogen una gama amplia de supuestos de doble tributación, jurídica y económica, que se pretenden corregir. Se mantienen las bonificaciones, en líneas generales. En las deducciones por incentivos, aplicables sobre límites de cuota, se orientan las actividades de investigación y desarrollo, las actividades exportadoras, editorial y cinematográfica y por gastos de formación de personal, la protección del medio ambiente y la

---

creación de empleo para minusválidos. Desde el 1 de enero de 2002 se introdujo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. La eficacia futura de las previsiones legales que contiene la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, determinarán la progresiva reducción o eliminación de la mayor parte de deducciones por incentivos de la cuota.

- 5) **Los pagos a cuenta** se incorporan en la Ley como pagos fraccionados o anticipos del tributo por cuenta de la propia entidad. Se mantienen las retenciones e ingresos a cuenta, como anticipos satisfechos por otros sujetos pasivos.
- 6) **No residentes o sujetos pasivos por obligación real**, excluidos de las normas del tributo y siendo regulados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, como norma específica.
- 7) **Regímenes especiales** o auténtica refundición de normas dispersas, algunos de incidencia casuística y otros de proyección general, que hacen referencia a:
  - Agrupaciones de interés económico
  - Uniones temporales de empresas
  - Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas<sup>4</sup>
  - Sociedades y fondos de capital riesgo
  - Instituciones de inversión colectiva
  - Sociedades patrimoniales, régimen derogado por la Ley 35/2006 (con anterioridad, transparencia fiscal)
  - Grupos de sociedades
  - Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes
  - Minería
  - Investigación y explotación de hidrocarburos
  - Transparencia fiscal internacional
  - Incentivos fiscales a pequeñas empresas
  - Arrendamiento financiero
  - Sociedades de tenencia de valores extranjeros
  - Entidades parcialmente exentas
  - Comunidades titulares de montes vecinales

---

<sup>4</sup> Introducido por la Ley 36/2003, que convalidó el Real Decreto-Ley 2/2003, modificado de forma sustantiva por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre.

- Entidades Navieras en función del tonelaje<sup>5</sup>
- Entidades deportivas<sup>6</sup>

### 3. CONCEPTO

#### 3.1. Naturaleza

En la definición legal se establece que el IS es un **tributo de carácter directo y naturaleza personal** (Artículo 1.1 del TRIS). La derogación del Título VII de la Ley, destinada a la obligación real de contribuir, permitió subrayar esta naturaleza de personal; el tributo análogo pero de naturaleza real, aplicable a las entidades no residentes, como se ha apuntado, se regula por el texto refundido de la Ley del IRNR. Este trabajo estudia la modalidad personal del IS.

Cabe establecer que la naturaleza del Impuesto sobre Sociedades es personal, pues se somete a gravamen la renta obtenida por el sujeto pasivo, colocando al elemento subjetivo del hecho imponible en una posición nuclear y trascendente: el presupuesto objetivo del tributo sólo puede entenderse con la presencia de una persona, la que obtiene la renta.

#### 3.2. Características

- a) **Es un impuesto directo** ya que grava la renta como manifestación inmediata de la capacidad de pago del sujeto pasivo.
- b) **Es de naturaleza personal**, puesto que el presupuesto objetivo está diseñado con la presencia de personas jurídicas o morales, por la renta que obtengan de forma universal.
- c) **Es un impuesto que grava la renta**, definida como tal sin modalidades por su origen. El concepto renta no es coincidente con idéntico concepto al del IRPF, pues en este impuesto se incorporan las adquisiciones lucrativas como renta obtenida (En las personas físicas, este tipo de adquisiciones se grava en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no en el IRPF). Cabe apreciar que el IS es un **impuesto unitario y general sobre la renta**, al contemplar todas las rentas obtenidas.
- d) **Es un impuesto subjetivo** que toma en consideración determinadas circunstancias del sujeto pasivo, fundamentalmente por la aplicación de los tipos impositivos y por las deducciones de la cuota.
- e) **Es un impuesto proporcional y periódico**, aplicando tipos impositivos proporcionales, atendida la naturaleza de las entidades, y delimitando un plazo de tiempo para la consecución del concepto renta.

---

<sup>5</sup> Introducido en la Ley 24/2001, como aplicación expresa de la estimación objetiva.

<sup>6</sup> Incorporado en el TRIS las normas de las Sociedades Anónimas Deportivas.

### 3.3. Significación dentro del sistema

El Impuesto sobre Sociedades complementa al IRPF en la imposición directa sobre la renta. Si desde la perspectiva hacendística se discute el que las sociedades tengan o no capacidad de contribuir, lo cierto es que sí tienen capacidad de pago; es ésta la que da perfil para establecer su auténtica capacidad contributiva o manifestación de riqueza que permite someter a tributación. Se observa que el IS puede adquirir una característica funcional de impuesto indirecto sobre la renta de los socios o accionistas de las sociedades, o, en todo caso, de configurarse como un impuesto anticipado al de la renta de esos socios. El problema que se genera reside en **la integración de ambos impuestos, IS/IRPF, o de la integración interna del tributo IS/IS.**

#### ***Integración de los impuestos sobre la renta, IS/IRPF***

*La concurrencia de ambos impuestos determina que una renta, el beneficio empresarial, se grave primero en el Impuesto sobre Sociedades y, después, en forma de participación en beneficios o dividendos, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este fenómeno se denomina **dobles imposición económica**, se grava a la sociedad y al socio. Los efectos distorsionadores sobre el ahorro y la inversión que conlleva, plantea la necesidad de usar técnicas de integración que minoren o eliminen sus efectos negativos. Desde 1995 las técnicas de integración aplicadas en España son:*

***a) Integración total**, eliminando de la tributación a la sociedad. En España este mecanismo se concretó en el **régimen de transparencia fiscal obligatorio** (Véase este régimen especial), en donde la renta tributaba directamente en el socio. El **régimen de las sociedades patrimoniales**, que sustituye al anterior, somete la renta únicamente en la sociedad y no en el socio persona física. La supresión del régimen de las sociedades patrimoniales elimina una técnica de integración plena, caracterizada por la única tributación de la Sociedad y no del socio.*

***b) Discriminación de tipos en el IS**, aplicable para las Instituciones de Inversión Colectiva, gravadas a tipos reducidos (uno por ciento).*

***c) Corrección de renta en la base y crédito de impuesto en la cuota**, aplicable desde 1995 para el IRPF. Los dividendos se computan corregidos por coeficientes, usual del 140 por ciento, en la base de IRPF; se permite, paralelamente, la deducción en la cuota de otro coeficiente sobre el dividendo, usual del 40 por ciento. Esta técnica aproxima como deducción en el socio, el impuesto pagado por la sociedad. (Véanse los artículos 23.1y 81 del TRIRPF). Según la persona física y su nivel de renta, constituye un método de eliminación de la doble imposición relativamente eficaz. Esta técnica desaparece a partir del **1 de enero de 2007**, siendo que la tributación de los dividendos en el socio se establece en la base del ahorro, gravada al tipo fijo y proporcional del 18 por 100.*

#### ***Integración interna del Impuesto sobre Sociedades, IS/IS***

*Cuando una sociedad es accionista o socio de otra sociedad pueden establecerse supuestos de doble imposición entre sociedades. Las técnicas de integración varían respecto de las anteriores de la forma:*

***a) Integración total**, sobre la base del régimen de transparencia fiscal y sobre la base de los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico y las uniones*



*temporales de empresas. Puede ubicarse en este apartado el régimen especial de los Grupos de Sociedades, o **tributación consolidada**.*

***b) Eliminación total por crédito de impuesto en la cuota**, aplicable a los dividendos percibidos por una sociedad que participa en otra en al menos el cinco por ciento.*

***c) Eliminación parcial por crédito de impuesto en la cuota**, aplicable sobre los dividendos, cuando la sociedad que los percibe no alcanza ese grado de participación.*

***d) Corrección de base y crédito de impuesto en la cuota**, aplicable a los dividendos percibidos **de sociedades filiales en el extranjero**. Este supuesto incide en una corrección de la doble imposición jurídica, tributación en dos Estados, y económica.*

El IS ha recibido históricamente el diseño de políticas económicas sobre la inversión, el empleo, etc. La incorporación de incentivos extrafiscales se justifica por otros objetivos de interés general, no coincidentes necesariamente con los principios que informan la justicia tributaria, pero que necesariamente han de informarse de los principios de justicia en general. El IS opta por incentivar el desarrollo de ciertas actividades, recogidas como deducciones de la cuota; en todo caso, no impide la inclusión de medidas coyunturales de la política económica del Gobierno.

#### **4. HECHO IMPONIBLE**

##### **4.1. Definición legal**

El apartado primero del artículo 4.1 del TRIS establece como hecho imponible:

*Constituirá el hecho imponible la **obtención de renta**, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.*

Se completa esta definición con las referencias a:

- Imputación de rentas de agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas y, de forma transitoria, en las sociedades socios de otras en régimen de transparencia fiscal<sup>7</sup>.
- Imputación de rentas de sociedades no residentes en las que deba aplicarse la **transparencia fiscal internacional**.

Situaciones reguladas como regímenes especiales en la propia Ley.

##### **4.2. Elemento objetivo**

###### **4.2.1. Aspecto material. Exenciones objetivas**

Constituye el presupuesto objetivo del tributo **la obtención de renta**, en un sentido amplio que no se define y que, a través de diferentes artículos de la Ley, enmarca un

<sup>7</sup> La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, suprimió el régimen ordinario de transparencia fiscal, permitiendo la disolución de las sociedades transparentes. El régimen subsistió para las sociedades que optaron por la disolución (Véase disposición transitoria segunda, apartado 3, de la citada Ley). Asimismo, para el ejercicio 2003 y 2004 pudieron darse las imputaciones de ejercicios precedentes.

concepto que tiene su apoyo inicial **en el resultado contable** (artículo 10) más otras componentes delimitadas por la propia Ley.

**1) Concepto de renta:** a diferencia del anterior tributo y del IRPF, el IS margina una definición de renta o de sus diferentes modalidades. El concepto renta se proyecta sobre una medición jurídico contable, que a priori se respeta, por más que luego se corrijan valoraciones o conceptos que en el seno de la contabilidad no necesariamente constituyen ingreso ni gasto. Por lo tanto, los conceptos rendimientos de explotaciones económicas o de cesión de bienes y los incrementos y disminuciones de patrimonio desaparecen del tributo, salvo para el régimen especial de las entidades parcialmente exentas. La consecuencia inmediata es que perdieron eficacia conceptos usuales de la Ley de 1978, tales como ingresos computables o gastos deducibles.

En las normas relativas a la base imponible, definida a su vez como **el importe de la renta en el período impositivo**, pueden destacarse conceptos de renta que no necesariamente constituyen beneficio presente en la contabilidad. Entre estos destacan:

- a) **Las adquisiciones o transmisiones a título lucrativo.** En las adquisiciones, el IS diverge del IRPF, en tanto que para las personas físicas se aplicaría el ISD, excluyendo su concepto de renta gravada.
- b) **Ciertas operaciones societarias**, aportaciones no dinerarias, procesos de fusión, disolución, etc.

El rasgo común de estas formas de renta, implícitas en la Ley, es la aplicación de las denominadas **reglas de valoración**, que pueden alejarse de la valoración contable y/o mercantil.

Se pierde con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS una modalidad de renta que caracterizaba históricamente al tributo: las revalorizaciones contables no se integran en la base imponible, esto es, no son renta, aunque tampoco trasciende en el ámbito de su aplicación el nuevo valor del elemento revalorizado; así, los incrementos de patrimonio por **mera anotación contable**, considerados históricamente como renta pierden esta cualidad. No obstante, **las revalorizaciones contables voluntarias** implican un deber de información en la memoria, de las cuentas anuales, tipificando como infracción simple la ausencia de esa referencia (Véase artículo 135 del TRIS).

***Reconocimiento de activos por su valor razonable (NIC)***

*El artículo 135 del TRIS permite la revalorización de activos, que no tienen trascendencia en su valor fiscal (a los efectos de amortizaciones o futuras transmisiones). Este precepto adquiere una relevancia ante la aplicación de las NIC / NIF: el reconocimiento de activos por el valor razonable determina su abono a las cuentas del patrimonio neto, reconociendo el pasivo por impuestos diferidos correspondiente. Véase NIC nº 12.*

La redacción del apartado 1 del artículo 15 del TRIS<sup>8</sup> establece el reconocimiento y eficacia de la valoración contable, al mismo tiempo que sitúa al tributo en un plano de autonomía y neutralidad:

- 1) se reconoce expresamente la **valoración establecida en el Código de Comercio**, como valoración con trascendencia tributaria;
- 2) **excluye de tributación las variaciones de valor** originadas por el criterio del valor razonable **que no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias** (se corresponden con ajustes en el patrimonio neto); y,
- 3) las **revalorizaciones** no integradas en la base imponible **no determinan mayor valor a efectos fiscales** de los elementos revalorizados, con trascendencia para correcciones valorativas (amortizaciones) o futuras transmisiones.

**2) Obtención de renta:** la renta es una magnitud económica dinámica en el tiempo que requiere su acotación a un **plazo** de obtención; el concepto **imputación de rentas o temporal** incide en el momento en que se consideran obtenidas las rentas. El artículo 19 del TRIS establece las **normas de imputación temporal a los efectos del tributo**, que pueden resumirse en:

**a) Caso general:** se validan los principios **del devengo y de correlación de ingresos y gastos**, (establecidos en el Plan General de Contabilidad de 1990, Parte I: Principios contables), con independencia de la corriente monetaria o financiera, que en PGC de 2007 reconoce en la Parte I como principio contable (ap. 3º) y como criterio de registro de los ingresos y gastos (ap. 5º, in fine).

**b) Criterios de imputación temporal excepcionales:** utilizados por el sujeto pasivo para la consecución de la imagen fiel de la situación financiero patrimonial, previstas en los artículos 34.4 y 38.i) –anteriormente 38.2- del Código de Comercio<sup>9</sup>. Al margen de la información que deba constar en las cuentas anuales, estos criterios excepcionales **quedan supeditados a la aprobación por la Administración** (procedimiento con remisión reglamentaria, artículo 31 del RIS).

**c) Imputación tributaria e imputación contable:** cuando los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias correspondan a períodos impositivos distintos del que se contabilicen, se imputarán al período impositivo que correspondan.

No obstante, si los gastos se contabilizan en período impositivo posterior o los ingresos en un período impositivo anterior a los que correspondieren, la imputación temporal, de unos y otros, se efectuará en el ejercicio en que se contabilicen; en ambos casos, no puede resultar una tributación inferior a la que correspondería por la imputación tributaria. Implícitamente, con la condición ambigua a una tributación menor, se permite la imputación temporal

<sup>8</sup> Según la redacción establecida por la Ley 16/2007, aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

<sup>9</sup> Artículo 19.2 del TRIS según redacción establecida por la Ley 16/2007.

**que anticipe el importe de la renta**, bien difiriendo gastos, bien anticipando ingresos.

#### **Independencia de ejercicios**

*El Impuesto sobre Sociedades de 1978 recogía la independencia de ejercicios de forma inflexible; los gastos eran deducibles cuando se imputaban al período impositivo que correspondieran. El TRIS mantiene el criterio de corte temporal o independencia de ejercicios, suavizando su posible imputación tributaria condicionada a: 1) que no se difiera el importe de la renta, o lo que es lo mismo, que se anticipe la misma; 2) que no resulte una tributación inferior en el período impositivo en el que se contabilice respecto del período en que debió imputarse.*

#### **Deducibilidad de los gastos: criterio del registro contable**

*Con excepción de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente, la deducibilidad de los gastos está condicionada a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, cuando lo establezca una norma legal o reglamentaria.*

*Este criterio establecido en el artículo 19.3 del TRIS puede tener especial relevancia en el nuevo tratamiento contable y fiscal del **fondo de comercio**. Las modificaciones de los artículos 11 y 12.6 del TRIS, mediante la Ley 16/2007, establecen la deducibilidad de la **'amortización fiscal'** condicionada a que se haya dotado una **reserva indisponible** (aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008).*

**d) Operaciones a plazo o con precio aplazado:** se permite la imputación temporal por el devengo o bien, **en proporción a los cobros**. En este caso, la imputación tributaria será independiente de la contabilización que afectara a los ingresos y gastos que correspondan a las rentas afectadas. Se consideran operaciones a plazo, o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo de pago sea superior al año.

En casos de endosos, descuentos y cobros anticipados, las rentas pendientes de imputación se entenderán obtenidas en ese momento.

**e) Imputación temporal en la recuperación del valor de mercado:** conectado al concepto correcciones de valor o reglas de valoración aplicables en adquisiciones lucrativas, societarias y operaciones vinculadas, el valor de mercado se recuperará en el ejercicio en que se haya procedido a la recuperación del correspondiente bien patrimonial.

Quede apuntado este criterio de imputación temporal, previsto en el artículo 18 del TRIS, que se analiza en la parte correspondiente de la base imponible.

**f) Imputaciones temporales sectoriales:** se contempla la posibilidad de criterios de imputación temporal adaptados a actividades, operaciones y sectores determinados. En su caso, la remisión reglamentaria deberá desarrollar las posibilidades contempladas.

**g) Diferimiento / recuperación de rentas:** esta técnica de imputación desplaza hacia ejercicios futuros rentas que deberían imputarse a un período impositivo actual. Se asocia al **tratamiento de un beneficio fiscal**, aplicable en supuestos de reinversión de beneficios extraordinarios, en el régimen especial de fusiones, escisiones, etc., e incluso cabe apreciar esta técnica en ciertas partidas de la tributación consolidada. Una renta diferida en un ejercicio se **recuperará en ejercicios siguientes**; el diferimiento se completa, en cada caso, con la recuperación futura.

**h) Imputación de rentas en la transparencia fiscal<sup>10</sup> internacional:** se realizará o a la fecha de cierre de la sociedad participada o a la fecha de aprobación de las cuentas, siempre que no supere el plazo de seis meses respecto del cierre.

**i) Imputación de rentas en activos ocultos y pasivos ficticios:** el artículo 134 del TRIS contempla la presunción de obtención de renta, que se analiza posteriormente, en dos supuestos a priori anómalos, los activos ocultos o bienes y derechos no registrados en contabilidad y los pasivos ficticios cuando se hayan registrado deudas inexistentes. El apartado 5 de dicho artículo, establece como criterio de imputación temporal del importe de las rentas asociadas, el período impositivo más antiguo de los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros ejercicios.

**j) Imputación en adquisiciones lucrativas** en el período impositivo en que se produzcan, tanto si son dinerarias como en especie o bienes y derechos.

**k) Imputación de los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva constituidos en paraísos fiscales:** imputación de renta, que puede ser presunta, por la titularidad de las acciones o participaciones a la fecha del devengo del impuesto.

**l) Eliminación de provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad**, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio. Se integrará en la base imponible en la medida que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

**m) Transformación de forma jurídica y determinadas operaciones de fusión, escisión, etc., con modificación del tipo de gravamen o por la aplicación de un régimen especial:** la renta se imputa en el momento de la transmisión posterior de determinados elementos patrimoniales existentes en el momento de la operación social, aplicando el tipo impositivo a la parte de renta que correspondería sin esa operación societaria. En otro caso, la renta generada se estima obtenida de forma lineal, durante la titularidad de tenencia del bien transmitido.

---

<sup>10</sup> **Imputación de bases de sociedades en transparencia fiscal:** contenido en el artículo 76.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del IS en su redacción originaria, el criterio de imputación temporal de bases imponibles de sociedades en transparencia fiscal se realizará de forma: 1) si el socio es una sociedad también en transparencia fiscal, a la fecha de cierre de la sociedad participada. 2) en otros supuestos, se podrá optar entre la fecha de aprobación de las cuentas anuales o la fecha de cierre. Este régimen no es aplicable a partir de 2003.

n) **En las operaciones de seguro en las que la sociedad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate**, siempre que asuma el riesgo de inversión, integrará como renta del período la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza, al final y al comienzo de cada período impositivo. Son excepción, los seguros que instrumenten compromisos por pensiones.

ñ) **Los gastos y provisiones internas por coberturas y compromisos por pensiones serán imputables como gasto** en el ejercicio en que se abonen las prestaciones; de forma análoga se aplicará este criterio a las contribuciones para cobertura de contingencias análogas que en su momento no hubieran resultado deducibles.

o) **Los gastos de personal liquidados mediante entrega de instrumentos de patrimonio** serán deducibles en el período impositivo en que se materialice la entrega (artículo 19.5 del TRIS, redactado por la Ley 16/2007).

**3) Exenciones objetivas:** A diferencia del IRPF, en el Impuesto sobre Sociedades no se contemplan **rentas exentas** en la modalidad personal de aplicación del tributo, con la salvedad de las rentas **que se pongan de manifiesto por la dación en pago, del mismo, de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español (artículo 137.2 del TRIS y, por referencia, el artículo 17.5 del TRIS)**. No obstante lo anterior, ha de señalarse la no inclusión de determinadas rentas en la base imponible o, de forma expresa, la exención de rentas concretas:

a) *Determinadas ayudas de política agraria comunitaria*<sup>11</sup>: no se incluirán en la base el importe de las ayudas de política agrícola o pesquera o bien por destrucciones, incendios, etc.

b) *Exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos, plusvalías de fuente extranjera y de rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimientos permanentes*<sup>12</sup>: la aplicación de estas exenciones se estudia en el apartado correspondiente a la base imponible. Las rentas de las que procedan los dividendos o los rendimientos de los establecimientos permanentes han de provenir de una actividad empresarial en el extranjero. (Artículos 21 y 22 del TRIS).

c) *Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones* realizadas a favor de entidades sin fines lucrativos, Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y organismos Autónomos, Universidades públicas e Instituto Cervantes y el Institut Ramon Llull<sup>13</sup>. (Artículo 23 de la Ley 49/2002).

<sup>11</sup> Véase la disposición adicional 3ª del TRIS.

<sup>12</sup> Con aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 25 de junio de 2000, el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, introdujo los artículos 20.bis y 20.ter, que incorpora estas exenciones y, en su caso, deroga los incentivos que contenían los artículos 29.bis y 30.bis, de la LIS, como deducciones en la cuota.

<sup>13</sup> Artículo 23 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La exención alcanza a las rentas positivas o ganancias patrimoniales que el donante pudiera obtener en la donación o aportación.

d) *Exención sobre las subvenciones recibidas por la explotación de fincas forestales*, siempre que el período medio de producción forestal sea igual o superior a 20 años. (Artículo 17.6 del TRIS).

e) *Exención sobre las rentas obtenidas por el rescate de contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones*, en las condiciones establecidas que cumplan lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley reguladora de Planes y Fondos de Pensiones (Artículo 17.4 del TRIS).

f) *Exención condicional por reinversión de beneficios extraordinarios que sean consecuencia de enajenaciones determinadas por la aplicación de disposiciones legales en materia de defensa de la competencia* (Disposición adicional 4ª del TRIS, modificada por la Ley 12/2007, de 2 de julio).

#### 4.2.2. Aspecto espacial

- 1) **Ámbito de aplicación:** el impuesto se exigirá en todo el territorio nacional, contemplando los regímenes de concierto y convenio con el País Vasco y Navarra, en donde se aplicará según las normas forales correspondientes.
- 2) **Lugar de producción de rentas:** se aplica el criterio de residencia de las sociedades y entidades jurídicas, de forma análoga a otros impuestos directos. En particular, para las entidades residentes, se someten a gravamen las rentas con independencia del lugar donde se hayan obtenido, con carácter universal; es la *modalidad personal de contribuir*. Para las sociedades no residentes, se someten a gravamen las rentas obtenidas en España, configurando *la modalidad real de contribuir* (IRNR)<sup>14</sup>.

El concepto **residencia en territorio español** queda delimitado en el artículo 8 del TRIS, que establece los criterios alternativos:

- a) Que las sociedades se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan el domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, considerado como tal, cuando en él radique la dirección y el control de sus actividades.

Estos supuestos tasados se completan mediante la presunción de otros supuestos de sociedades residentes en paraísos fiscales<sup>15</sup>, a las que se considerará que

---

<sup>14</sup> En el IRNR se distinguen las modalidades de obtención de renta en España a través del concepto **establecimiento permanente**, de tal suerte que para las rentas obtenidas mediante el mismo se produce una remisión a las normas del IS. Las remisiones normativas que contienen los artículos 18 a 22 del TRIRNR, permiten afirmar que cada establecimiento permanente tiene la consideración de un sujeto pasivo, gravado de forma análoga al IS que se aplica a las sociedades residentes.

El concepto establecimiento permanente es marcadamente tributario y, en general, coincidirá con el concepto mercantil o usual de *sucursal*. La diferencia fundamental entre *sucursal* y *filial* reside en la personalidad jurídica distinta (una nueva sociedad) que caracteriza a las filiales, frente a la personalidad jurídica única en el supuesto de sucursales. En este sentido, el establecimiento permanente crearía una ficción de 'personalidad tributaria' específica.

<sup>15</sup> Redacción establecida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

son residentes en España. Esta presunción afecta a los bienes, la actividad principal, la ausencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

#### **Paraíso fiscal**

*La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal establece el concepto legal de paraíso fiscal, soberanías de nula tributación y ausencia de intercambio de información.*

En todo caso, los tratados y convenios suscritos por España desplazan la normativa interna, pudiendo establecer criterios de establecimiento permanente y residencia diferentes.

#### **4.2.3. Aspecto temporal**

**1) Período impositivo:** en la modalidad personal, aplicable a las sociedades residentes, el impuesto es periódico, es decir, se grava la renta obtenida en el período impositivo, que nunca excederá de doce meses y es coincidente con el ejercicio económico (equivalente a ejercicio social o estatutario) de la sociedad. Junto a esta definición general de período impositivo se establecen los supuestos de cierre del mismo, que en general abarcarán los llamados períodos cortos cuyo inicio coincidirá en general con el que tendría un período impositivo normal:

1. Concluirá el período cuando la sociedad se extinga, sea en supuestos de liquidación, fusión, escisión, etc.
2. Concluirá el período impositivo cuando una sociedad residente proceda al cambio de residencia al extranjero.
3. Concluirá el período impositivo cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción (entidades en régimen de atribución, fundamentalmente, sociedades civiles con o sin personalidad jurídica) a este impuesto de la entidad resultante<sup>16</sup>.
4. Concluirá el período impositivo cuando se produzca la transformación de la entidad y ello modifique la aplicación del tipo impositivo o la aplicación de un régimen tributario especial<sup>17</sup>.

#### **Períodos impositivos**

*En el IRPF se toma como período impositivo el año natural, previendo supuestos, llamados cortos, aplicables en los casos de defunción del sujeto pasivo o de uno de los sujetos pasivos que componen la unidad familiar. En el IS se cambia el concepto genérico de año natural por el de ejercicio social; así por ejemplo, en una sociedad en la que sus estatutos sociales establezcan que el ejercicio económico sea del 1 de*

<sup>16</sup> Véase el epígrafe 4.3.1 de este Capítulo. En estos supuestos, la sociedad que se transforma se entenderá que se ha disuelto a los efectos de aplicar las reglas de valoración del artículo 15 del TRIS.

<sup>17</sup> Véase los criterios de imputación temporal reflejados en el epígrafe 4.2.1 de este Capítulo, en particular la letra n).



*abril al 31 de marzo del año siguiente, será este su período impositivo. En las medidas coyunturales, normalmente contenidas en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, se establece su aplicación con la dicción: "serán aplicables para los ejercicios iniciados a partir de...". En estos casos, es el inicio del período impositivo el que determina la legislación aplicable, generando casos de cierta complejidad en la aplicación de determinadas normas.*

*Un ejemplo de período impositivo peculiar se plantea cuando una sociedad modifica sus estatutos sociales, cambiando por cualquier motivo su ejercicio económico. Véase con un ejemplo. Una sociedad que inicialmente tiene su ejercicio social coincidente con el año natural, decide por Junta extraordinaria establecer el mismo en el plazo comprendido del 1 de julio al 30 de junio del año siguiente, estableciendo así mismo, que para el año que decide tal situación, el ejercicio social en curso concluya el 30 de junio; se habrá creado un período impositivo **corto**, cuyo plazo será entre el 1 de enero hasta el 30 de junio.*

**2) Devengo del impuesto:** el impuesto se devenga, y en consecuencia nace la obligación tributaria, **el último día del período impositivo.**

**3) Devengo de la exigibilidad:** conectando con la gestión y recaudación del tributo, el IS contempla:

- Con relación a la declaración y autoliquidación, se establece de forma uniforme la obligación de presentarlas en el plazo de 25 días naturales posteriores a los seis meses de concluido el período impositivo.
- En cuanto a los denominados **pagos fraccionados** o anticipos tributarios exigibles aún antes de devengarse el tributo, el artículo 45 del TRIS establece los veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

#### **4.2.4. Aspecto cuantitativo**

Procede incorporar este apartado a efectos de análisis sistemático, no obstante su contenido se estudia en los apartados relativos a la base imponible, tipos, cuota y deducciones, en fin, la estructura cuantitativa del tributo. No obstante, valga la inclusión del **esquema liquidatorio** del impuesto:

<b>Resultado contable (Beneficio o pérdida)</b>
<b>± Ajustes extracontables:</b>
a) <b>Diferencia valor gasto contable/deducible</b>
b) <b>Gastos no deducibles</b>
c) <b>Aumentos por reglas de valoración</b>
d) <b>Disminución y recuperación valor de mercado</b>
e) <b>Diferimiento de rentas</b>
f) <b>Recuperación rentas diferidas</b>
g) <b>Incentivos fiscales sobre la base</b>
h) <b>Rentas exentas</b>
i) <b>Reducción de ingresos procedentes activos intangibles</b>
j) <b><u>Imputación transparencia fiscal</u></b>
<b>BASE IMPONIBLE PREVIA</b>
<b>- <u>Compensación de bases negativas ejerc.anteriores</u></b>
<b>BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO</b>
x) <b>TIPO IMPOSITIVO</b>
<b>CUOTA INTEGRAL</b>
- <b>Deducciones por doble imposición</b>
- <b><u>Bonificaciones</u></b>
<b>CUOTA SEMILÍQUIDA</b>
- <b><u>Deducciones por incentivos</u></b>
<b>CUOTA LÍQUIDA</b>
- <b>Retenciones</b>
- <b>Ingresos a cuenta</b>
- <b><u>Pagos fraccionados</u></b>
<b>CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER</b>

### 4.3. Elemento subjetivo

La renta se somete a gravamen en tanto que obtenida por **alguien**, persona que se sitúa en el centro de gravedad del hecho imponible, confiriendo esa naturaleza de tributo personal. En general, el elemento subjetivo se identifica con la persona que obtiene la renta, lo que permite considerar la coincidencia entre aquél y el sujeto pasivo. No obstante, se plantean situaciones en las que obtiene la renta persona o ente distintos al sujeto pasivo.

#### 4.3.1. Régimen de atribución de rentas<sup>18</sup>

Para las entidades sin personalidad jurídica, las comunidades de bienes y las sociedades civiles (salvo las sociedades agrarias de transformación), se establece el **régimen de atribución de rentas**, que determina:

- a) Que las citadas entidades no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, estableciendo concordancia con los preceptos del IRPF.

<sup>18</sup> El régimen de atribución de rentas se establece en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en el artículo 8.3 y se desarrolla en los artículos 86 a 90.

- b) Que las rentas obtenidas por esos entes se atribuirán a sus socios, comuneros o partícipes según las normas o pactos de las mismas y, cuando no constaran, la Administración podrá presumir su atribución a partes iguales.
- c) En general, para los sujetos pasivos del IS que sean partícipes de dichas entidades, se aplicarán las normas de este tributo a los efectos de establecer la renta atribuida.

En este tipo de entidades, patrimonios separados o sociedades civiles marcan la frontera de aplicación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obsérvese que si un socio o partícipe es sujeto pasivo del IS, la renta atribuida tributará en el IS del partícipe; si el socio fuese persona física, la renta atribuida tributaría en el IRPF.

#### 4.3.2. Regímenes de imputación de rentas

La diferencia básica entre este supuesto y el de atribución de rentas reside en que es requisito necesario la existencia de una entidad, con o sin personalidad jurídica, a la que la Ley del IS u otra norma específica le confiera legalmente el carácter de **sujeto pasivo del tributo**. Éste será el que obtenga la renta que imputará a otro u otros sujetos pasivos del IS. Con la Ley 43/1995, los regímenes de imputación de rentas quedaron regulados como *regímenes especiales*, destacando:

- Agrupaciones de interés económico
- Uniones temporales de empresas
- Transparencia fiscal (de forma transitoria, como régimen extinguido)
- Transparencia fiscal internacional

El socio, accionista o partícipe de estas sociedades, a su vez sujeto pasivo del tributo, se imputará la renta obtenida por esas entidades.

#### 4.3.3. Exenciones subjetivas

En práctica contraposición con el IRPF, que regula exenciones objetivas pero no contempla las subjetivas, siempre en la modalidad personal de contribuir, el IS establece exenciones subjetivas y, de forma limitada, objetivas con relación a determinadas rentas. La delimitación que establece la Ley sobre los sujetos pasivos, en general, como personas jurídicas (salvo las sociedades civiles), sean éstas públicas o privadas, determina que el artículo 9 del TRIS regule las **exenciones subjetivas totales, frente a las exenciones subjetivas condicionales** que se regulan como régimen especial de las entidades parcialmente exentas. En consecuencia, atendiendo a la naturaleza de ambas entidades se puede formular una clasificación de las exenciones.

##### 1) Exenciones totales, aplicables a (Ver artículo 9 del TRIS):

- Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales

- 
- Organismos y entidades autónomas de carácter administrativo de los anteriores
  - Banco de España, Fondos de Garantía de Depósitos y Fondos de Garantía de Inversiones
  - Entidades Públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social
  - El Instituto de España y Reales Academias Oficiales e instituciones análogas de las CCAA a la Real Academia Española.
  - Organismos públicos a los que hace referencia la Ley 6/1997, para el Estado y organismos de igual naturaleza de las Comunidades autónomas y Entidades Locales (Modificación introducida por la Ley 66/1997).

**2) Exenciones condicionales o de entidades parcialmente exentas:** la exención es aplicable de forma plena en cuanto que las actividades que constituyan el objeto social, sean de carácter no lucrativo y no es aplicable cuando se trate de explotaciones económicas, cesión de bienes e incrementos y disminuciones de patrimonio (Véase artículo 9, apartados 2 y 3 y el artículo 120 del TRIS). En esta rúbrica, destacan:

- Fundaciones, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro, no acogidas a la Ley 49/2002.
- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos y partidos políticos<sup>19</sup>.
- Fondos de promoción de empleo.
- Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- Entidades de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

El régimen fiscal que contiene la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de fundaciones y de incentivos fiscales al mecenazgo<sup>20</sup>, establece un tratamiento específico como entidades parcialmente exentas, distinto del régimen especial regulado en el TRIS, con relación a la definición de rentas exentas y en la aplicación de otros elementos cuantitativos del tributo.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, estableció la exención *parcial y condicional* a las entidades residentes en España, constituidas con motivo del acontecimiento **Copa América 2007**, o para los equipos participantes. Esta exención

---

<sup>19</sup> Para los partidos políticos véase la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, que establece una amplia exención de rentas, artículo 10, que les aproxima a una casi exención total.

<sup>20</sup> El Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, aprobó el Reglamento para la aplicación del citado régimen y los incentivos fiscales al mecenazgo.

alcanza a las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento, en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él<sup>21</sup>.

#### 4.4. Presunciones

Con carácter general, se establece la presunción de rentas y de retribución en el artículo 5 del TRIS, respecto de las cesiones de bienes y derechos, de cualquier clase, que se presumirán retribuidas por su **valor normal de mercado**, salvo prueba en contrario. Lo que permite la prueba a contrario es la presunción de renta, afectando al hecho imponible; si no hay renta no cabe valoración.

Asimismo, para determinadas sociedades residentes en paraísos fiscales se establece la presunción<sup>22</sup> de residencia, cuando los bienes principales o su actividad económica principal estén o se desarrolle en España (artículo 8 del TRIS).

De forma específica, el artículo 134 del TRIS, establece, como mecanismo de prevención *en el ámbito de la comprobación tributaria*, **presunciones de renta no declarada** en los supuestos de ocultación de elementos patrimoniales o existencia de pasivos o deudas con terceros ficticias. Tanto en un caso como en otro, se considerará **renta no declarada** el importe total o parcial de la adquisición de los elementos ocultados o el importe del pasivo ficticio contabilizado.

Este tipo de presunción por renta no declarada, como se ha reflejado en el apartado 4.2.1 anterior, admite también *prueba en cuanto al ejercicio en que se adquirió el elemento ocultado o se registró la deuda ficticia*. Si se prueba que el período impositivo al que deban imputarse ambas situaciones anómalas ha superado el plazo de **prescripción**, ésta ha de tener plenos efectos, extinguiendo las acciones de la Administración para hacer efectiva la obligación tributaria, ahora ya prescrita. En consecuencia, la presunción que delimita el artículo 134 del TRIS no constituye una presunción legal sobre el concepto renta, delimitador del hecho imponible, sino que se establece como una *presunción hominis* en el procedimiento de comprobación tributaria<sup>23</sup>.

### 5. SUJETO PASIVO Y RESPONSABLES

#### 5.1. Sujeto pasivo contribuyente

Siguiendo la clasificación que establece la Ley General Tributaria, el IS establece la figura del sujeto pasivo contribuyente pero no la del sustituto; la figura del retenedor, distinta a la del sustituto, se analizará de forma separada.

---

<sup>21</sup> Ver Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, que desarrolla las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa América en la ciudad de Valencia.

<sup>22</sup> Esta presunción se introdujo mediante la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal. (Último párrafo del apartado 1 del artículo 8 del TRIS).

<sup>23</sup> Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003, siendo el ponente el II Sr. Alfonso Gota Losada.

### 5.1.1. En general: la personalidad jurídica

Como caso general del sujeto pasivo del tributo, se define a las personas jurídicas, o todo tipo de sociedades o entidades a las que el ordenamiento les confiera la personalidad jurídica, tanto si son de naturaleza pública como privada. De esta forma se integran las entidades de derecho público e instituciones, asociaciones, todas las sociedades mercantiles y las cooperativas, etc.

El reparto de los impuestos directos queda delimitado atendiendo a esta división sobre personas físicas y personas jurídicas. A las primeras, les corresponderá la aplicación del IRPF, IPPF e ISD; a las segundas, el IS. Para otros entes sin personalidad jurídica y para las sociedades civiles, les será de aplicación el régimen de atribución de rentas, correspondiendo a sus socios y partícipes, según sean personas físicas o jurídicas, la aplicación de unos u otro impuesto; la inclusión de las sociedades civiles, con personalidad jurídica, como ente en atribución de rentas constituye la excepción a la regla general de la personalidad jurídica como factor de delimitación del sujeto pasivo del impuesto. De forma expresa, a una modalidad de sociedades civiles como son *las sociedades agrarias de transformación* se las incluye como sujetos pasivos del IS, a tenor del artículo 6 apartado 2º del TRIS.

### 5.1.2. Entes asimilados como sujetos pasivos

La Ley del IS u otras leyes sustantivas pueden definir como sujetos pasivos entidades que, **sin personalidad jurídica**, constituyen un patrimonio separado o una explotación económica. En el artículo 7 del TRIS, se establece el catálogo de este tipo de entidades, sujetos pasivos del IS:

- 1) Fondos de Inversión, regulado por la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva<sup>24</sup>.
- 2) Uniones temporales de empresas, Ley 18/1982.
- 3) Fondos de capital-riesgo, Ley 25/2005.
- 4) Fondos de pensiones, Real Decreto Legislativo 1/2002, texto refundido de la Ley reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones.
- 5) Fondos de regulación del mercado hipotecario, Ley 2/1981.
- 6) Fondos de titulización hipotecaria, Ley 9/1992.
- 7) Fondos de titulización de activos, Ley 3/1994.
- 8) Fondos de Garantía de Inversiones, Ley 24/1988.
- 9) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, Ley 55/1980.

Hay que destacar que, sobre estos sujetos pasivos, son de aplicación regímenes especiales del IS, como las instituciones de inversión colectiva o las uniones temporales de empresas, así como la aplicación de tipos impositivos específicos, que puede llegar a ser cero para los fondos de pensiones, o bien le son de aplicación las exenciones subjetivas totales, como los Fondos de Garantías de Inversiones, y las parciales como las comunidades titulares de montes vecinales (ambas incorporadas en el texto legal por la Ley 50/1998, que modificó el artículo 7 y que regula el artículo 123 del TRIS).

---

<sup>24</sup> La citada Ley fue derogada y sustituida por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva. Esta Ley modificó el artículo 26.4 de la LIS, sobre tipos impositivos aplicables a estas instituciones, con vigencia 1 de enero de 2004.

### **5.1.3. Supuesto específico: el Grupo de sociedades**

El Grupo de sociedades en el IS se regula como régimen especial del propio tributo<sup>25</sup>. El Grupo pasa a ser el sujeto pasivo, desplazando necesariamente a otros sujetos pasivos del tributo o sociedades. Ni la legislación mercantil ni el IS definen al Grupo como una entidad con personalidad jurídica, por más que en el ámbito tributario podría recurrirse a los artículos 35, apartados 1 y 6 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) para dotar de soporte sistemático su configuración como sujeto pasivo o, en su caso, concurrencia de sujetos pasivos en el hecho imponible u obtención de renta.

### **5.2. Domicilio fiscal**

A los efectos que previene el artículo 48 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), el apartado 2 del artículo 8 del TRIS, regula como domicilio fiscal el domicilio social siempre que en el mismo estén centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios; si no coincidieran, prevalecerá el lugar en que se realice la gestión y dirección. A los efectos de concretar el domicilio fiscal se establece un ulterior criterio, supletorio a los anteriores: el lugar donde esté ubicado el mayor valor del inmovilizado.

En particular, los sujetos pasivos están obligados a notificar los cambios del domicilio fiscal (artículo 142 del TRIS y 53 del Reglamento) a la Administración Tributaria, que podrá promover el cambio de domicilio fiscal, previa audiencia al interesado.

### **5.3. Retenedor y obligado a ingresar a cuenta**

La figura del retenedor no coincide con la del sujeto pasivo sustituto, puesto que no asume la posición del contribuyente ni se coloca en lugar de éste en la obligación tributaria. Las obligaciones de retener e ingresar a cuenta se configuran como una obligación autónoma para quién satisface rentas o media en el pago de las mismas, sujetas al IS, por extensión al IRPF, consistente en detraer una porción de esa renta e ingresarla al Tesoro Público. La regulación marco del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta se incorporó en los artículos 23 y 24, 37 y 38 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

Por lo demás, el artículo 140 del TRIS mantiene un paralelismo con el artículo 96 del IRPF (Ley 35/2006), que determina, como sujetos retenedores y obligados a ingresar a cuenta, a los sujetos pasivos del IS, a las comunidades de bienes y de propietarios, a los empresarios y profesionales personas físicas, en tanto que satisfagan rentas sujetas al IS o al IRPF, en su caso, delimitadas por las características del perceptor como sujeto pasivo de uno u otro tributo. Ambos preceptos, incorporan al ámbito de los retenedores a diferentes entidades gestoras, administradoras o depositarias de instituciones de inversión colectiva, incluso mixtificando el concepto retención con el pago anticipado del propio sujeto pasivo.

---

<sup>25</sup> Véase artículos 64 a 82 del TRIS.

---

En todo caso, la regulación de estos anticipos tributarios y las personas sobre las que recaen las obligaciones de retención e ingreso a cuenta se remiten al desarrollo reglamentario.

#### **5.4. Responsables**

En la modalidad personal de contribuir, aplicable para los sujetos pasivos residentes, no se establecen supuestos específicos de responsables. En consecuencia, serán aplicables los preceptos que con carácter genérico establece la Ley General Tributaria.

No ocurre lo mismo en la obligación real de contribuir, aplicable a las entidades no residentes, puesto que el artículo 9 del TRIRNR establece responsabilidad solidaria al pagador de rendimientos o al gestor de bienes y derechos del no residente. Así mismo, se regula la obligación de designar representantes de los no residentes (artículo 10).

#### **Cuestiones a resolver**

1. *Razonar si el impuesto sobre sociedades constituye un tributo directo o si, en su incidencia económica, es un impuesto indirecto y anticipado sobre la renta de las personas físicas, socios de las entidades sujetas al impuesto.*
2. *Establecer diferentes elementos que permiten considerar al IS como un impuesto de naturaleza subjetiva.*
3. *Apuntar los aspectos que distinguen el concepto legal de renta, en el IS, frente al beneficio empresarial.*
4. *Señalar criterios de imputación temporal contable, referida al resultado de un ejercicio, frente a los criterios de imputación temporal del tributo.*
5. *Razonar si la expresión “no se incluirán en la base imponible” contienen exenciones objetivas. Repasar esta técnica legislativa con las exenciones objetivas del tributo.*
6. *Considerar qué supuestos de períodos impositivos no coinciden con los ejercicios sociales de una sociedad o entidad.*
7. *Una sociedad acuerda (Junta general) modificar el ejercicio social que previamente coincide con el año natural. En el acuerdo se establece que por excepción el ejercicio en curso se cerrará el 31 de agosto del año en que se toma el acuerdo, iniciándose el nuevo ejercicio el 1 de septiembre que concluirá el 31 de agosto del año siguiente. A) ¿qué períodos impositivos se inician o terminan en el año de aprobación? B) ¿qué legislación presupuestaria fiscal será aplicable al período iniciado el 1 de septiembre?*
8. *Los regímenes de atribución y de imputación de rentas pueden coincidir en la renta a computar en una sociedad, sujeto pasivo del IS. Establezca qué caracteriza a un régimen frente al otro.*
9. *Analizar los supuestos tasados de sujetos pasivos del IS que no tienen personalidad jurídica. ¿Qué efectos tributarios tiene la legislación sustantiva de esos entes?, ¿constituye el grupo de sociedades un ente con personalidad? Si en un grupo, la sociedad dominante es socio único de las dependientes, ¿existe personalidad jurídica única del grupo?*
10. *Distinguir en qué supuestos el domicilio fiscal difiere del domicilio social. Si una sociedad tiene domicilio social en Vitoria y domicilio de gestión efectiva en Barcelona, ¿deberá tributar según criterios de ‘cifra relativa de negocio’?, ¿de qué Administración dependerá en sus relaciones tributarias?*



## **CAPITULO II:**

### **LA BASE IMPONIBLE (I)**

#### **Sumario analítico:**

#### ***1. Concepto y determinación***

- 1.1. Definición legal*
- 1.2. Determinación de la base imponible*
- 1.3. Deducibilidad de gastos y registro contable*
- 1.4. Nota sobre el análisis de la base imponible*

#### ***2. El resultado contable: punto de partida del cálculo de la base imponible***

- 2.1. Concreción de normas contables valorativas*
- 2.2. Partes obligatorias del Plan General de Contabilidad*
- 2.3. La aplicación de las NIC / NIFF: criterios valorativos y alternativas*
- 2.4. Precio de adquisición y revalorizaciones contables*
- 2.5. Régimen simplificado de contabilidad: criterios valorativos*
- 2.6. Resultado contable y comprobación tributaria*

#### ***3. Correcciones de valor y provisiones para riesgos y gastos***

- 3.1. Amortizaciones de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias*
  - 3.1.1. La amortización por tablas*
  - 3.1.2. Amortización degresiva a coeficiente constante*
  - 3.1.3. Método de la suma de dígitos*
  - 3.1.4. Planes de amortización*
  - 3.1.5. Justificación de importes*
  - 3.1.6. Libertad de amortización*
  - 3.1.7. Libertad de amortización como incentivo fiscal*
  - 3.1.8. Inversiones realizadas durante 2003 y 2004*
  - 3.1.9. Cesión de uso de bienes con opción de compra*
  - 3.1.10. Amortización del fondo de comercio*
  - 3.1.11. Intangibles (Otro inmovilizado inmaterial)*
  - 3.1.12. Inmovilizado inmaterial adquirido antes del uno de enero de 1996*
- 3.2. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales*
  - 3.2.1. Reducción de fondos editoriales*
  - 3.2.2. Insolvencias*
  - 3.2.3. Depreciación de las participaciones en fondos propios de entidades*
  - 3.2.4. Dotaciones por depreciación de valores de renta fija*
  - 3.2.5. Amortización del fondo de comercio 'financiero'*
  - 3.2.6. Deduciones por el fondo de comercio y otros intangibles*

*3.3. Dotaciones por provisiones para riesgos y gastos*

**4. Gastos no deducibles**

*4.1. Enunciación de gastos no deducibles*

*4.2. Excepciones a los gastos no deducibles*

**5. Corrección a valor de mercado de ciertas partidas u operaciones (I)**

*5.1. Contenido de las reglas de valoración: valor de mercado*

5.1.1. Definición del valor de mercado

5.1.2. Naturaleza y procedimiento

5.1.3. Rentas presuntas

5.1.4. Calificación de rentas por los ajustes del valor de mercado

5.1.5. Imputación temporal y recuperación del valor de mercado

*5.2. Reglas de valoración en transmisiones lucrativas y societarias*

5.2.1. Adquisiciones y transmisiones lucrativas

5.2.2. Operaciones societarias

5.2.3. Corrección por depreciación monetaria

**Objetivos del presente capítulo:**

- Concretar el concepto base imponible, su definición legal y su determinación ordinaria.
- Distinguir entre resultado contable, como elemento básico del cálculo de la base, de la base imponible.
- Delimitar el concepto de correcciones al resultado contable para obtener la base imponible.
- Discriminar el régimen de estimación directa, como general u ordinario, de la aplicación residual de la estimación objetiva.
- Analizar el concepto gasto, como gasto deducible, amparado en su contabilización y la justificación o medios de prueba.
- Asociar el concepto resultado contable como producto de otras normas jurídicas, no tributarias.
- Introducir determinados aspectos de la reforma contable en curso (NIC/NIIF) y su proyección tributaria.
- Establecer el alcance del precio de adquisición y las consecuencias de revalorizaciones contables.
- Especificar los criterios valorativo-contables que contiene el régimen simplificado de contabilidad.
- Analizar el alcance o limitación de determinados gastos contables como gastos deducibles del tributo.
- Aplicar los métodos de amortización, contenidos en las normas del tributo.
- Conocer la delimitación negativa de determinadas dotaciones por provisiones y gastos.
- Establecer la lista tasada de gastos no deducibles y las excepciones contempladas en el impuesto.
- Determinar aspectos contable-tributarios, como el efecto impositivo, los ajustes extracontables, etc.
- Analizar las correcciones valorativas en su proyección contable, como diferencias permanentes y como diferencias temporarias o temporales.
- Delimitar los supuestos de aplicación del valor de mercado, en sustitución de valores contables o de ingresos o gastos.
- Estudiar determinados supuestos del valor de mercado: operaciones societarias y transmisiones lucrativas.
- Concretar el concepto de correcciones valorativas en la transmisión de inmuebles.

**Lectura básica:**

Para comprender este Capítulo, de forma imprescindible deberán leerse y analizar los siguientes artículos del TRIS:

- Artículos 10 a 15.
- Artículo 16, apartado 3.
- Artículo 133, 135 y 143.

Adicionalmente, estos artículos han de completarse con los del RIS que siguen:

- Artículo 1 a 5.
- Anexo (Tablas oficiales de los coeficientes de amortización).

## CAPITULO II:

### 1. CONCEPTO Y DETERMINACIÓN

#### 1.1. Definición legal

El artículo 10, apartado 1, del TRIS define la base imponible de forma:

*La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.*

Como se ha puesto de relieve al estudiar el hecho imponible, el concepto renta en el IS queda relativizado a una magnitud externa de la norma, el resultado contable. Sólo a través de las **normas valorativas que inciden en su cuantía** podrán apreciarse conceptos y mediciones de renta que conforman la definición tributaria de base imponible normativa.

#### 1.2. Determinación de la base imponible

La base imponible se determinará por estimación **directa**, que el apartado 3 del artículo 10, del TRIS, establece:

*En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas.*

Con esta definición legal que se regula por remisión al resultado contable, corrigiendo valoraciones e imputaciones estrictamente tributarias, se aleja de la determinación del tradicional concepto de **ingresos computables menos gastos deducibles más o menos variaciones patrimoniales**, que tenía aplicación en el tributo precedente (Ley de 1978) culminando el proceso de no establecer categorías o modalidades de renta por el origen.

La Ley 24/2001<sup>26</sup> reincorporó en el ámbito de la LIS la determinación de bases mediante el **régimen de estimación objetiva**, aplicable de forma total o parcial para determinar la base imponible o algunos de sus componentes, mediante signos, índices y módulos a los sectores de actividad que, en su caso, se regulen por la Ley. Esta modificación establece una ruptura con la reforma fiscal iniciada en 1977 (Ley 50/1977, MURF) que excluyó la aplicación de estimación objetiva en el Impuesto sobre Sociedades.

Como régimen subsidiario, de determinación de bases, establece la **estimación indirecta**, con referencia al artículo 53 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), sin que se regule el modo de aplicación para el tributo. Obsérvese que la estimación indirecta es aplicable en tres supuestos tasados, la no presentación de declaraciones previo requerimiento de la Administración, la **anomalía sustancial en contabilidad** y la obstrucción a la labor inspectora. Adquiere una característica básica el concepto anomalía sustancial, por incidir en una valoración (la contable) integrante de la base imponible y de la contabilidad como mero instrumento de comprobación tributaria. Por último, la derogación del Reglamento de 1982 determinó la desaparición de los métodos indiciarios, de aplicación específica de la estimación indirecta en el tributo; no obstante, el Reglamento de la Inspección continúa refiriéndose a esos conceptos, incluyendo un concepto de indeterminación jurídica como es la **incongruencia probada de la contabilidad**.

#### **Contabilidad e Impuesto sobre Sociedades**

*Merced el artículo 29 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), los libros de contabilidad han constituido un soporte formal de la comprobación tributaria, entendida ésta como función. La LIS acepta a priori las valoraciones contables, deducidas de los principios de contabilidad y de los criterios de valoración, determinando una captación material y no sólo formal, por el Impuesto sobre Sociedades. El resultado contable, determinado según las normas jurídico contables, es parte sustantiva de la medición tributaria.*

### **1.3. Deducibilidad de gastos y registro contable**

El llamado principio de contabilización o de registro, que condiciona la deducibilidad de los gastos como factor de la base imponible, se recoge expresamente en el párrafo primero del apartado 3 del artículo 19 del TRIS, que conecta con el concepto obtención de renta e imputación temporal (marginal 4.2.1 del Capítulo I). Este precepto condiciona la deducibilidad tributaria de los gastos a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias - resultado del ejercicio- o, bien, su imputación a una cuenta de reservas cuando lo disponga cualquier normativa. Un gasto contabilizado en ejercicio posterior al período impositivo que corresponda, determinará o la rectificación de la liquidación de aquél ejercicio o su cómputo en el período de contabilización, siempre que en este caso no determine una menor tributación. Por contra, un gasto

<sup>26</sup> La Ley 24/2001 modifica el apartado segundo e introduce el apartado cuarto del artículo 10 de la LIS. La estimación objetiva se establece con la previsión inicial de aplicación a sectores de actividad que determine esta Ley.

En la misma norma se incorpora el **régimen de las Entidades Navieras en función del tonelaje** (artículos 124 a 128 del TRIS) que concreta la aplicación del régimen de estimación objetiva, con vigencia desde el 1 de enero de 2002.

---

contabilizado en un período anterior al que corresponda en la imputación tributaria, será deducible al que corresponda.

Este principio de contabilización o de registro ha de considerarse de forma relativa porque margina los supuestos que contempla la Ley sobre recuperaciones del valor de mercado, que pueden prescindir del aspecto contable y, también, porque no puede ser de aplicación extensible a la estimación indirecta.

En otro orden de cosas, **la deducibilidad de los gastos queda condicionada a las normas sobre medios y valoración de la prueba que regula el artículo 106 de la LGT**, que en su apartado 3 establece que los gastos deducibles y las deducciones que tengan su origen con operaciones con empresarios o profesionales, deben justificarse de *forma prioritaria* por la **factura** que aquellos deben entregar en ocasión de dichas operaciones.

#### **1.4. Nota sobre el análisis de la base imponible**

Corresponde a la Contabilidad financiera el estudio de las normas y criterios que inciden en la información contable, con la búsqueda y obtención de la imagen fiel de la situación económica, financiera y patrimonial de los sujetos económicos. En el ámbito tributario, la recepción de estas normas, criterios y reglas adviene pacífica con la Ley 43/1995, del IS; en consecuencia, no corresponde al Derecho Tributario analizar los componentes conceptuales de la cuenta de pérdidas y ganancias: es ingreso contable el que así esté establecido en las normas contables; ídem para los gastos contables. En su caso, procederá que se analicen las normas valorativas tributarias, coincidan o no con los criterios valorativos o de imputación temporal contables.

Es, pues, pertinente establecer un criterio metodológico de análisis de la base imponible, que no reitere conceptos estrictamente contables y ponga énfasis en las valoraciones tributarias. En consecuencia, se propone analizar la base imponible a través de componentes deducidos del articulado de la Ley:

1. Resultado contable
2. Corrección por valor tributario sobre gastos contables
3. Gastos no deducibles
4. Corrección por el valor tributario de mercado de partidas (ingresos o gastos)
5. Reinversión de beneficios extraordinarios (aplicación transitoria)
6. Rentas exentas, deducciones y reducciones en la base
7. Imputaciones y atribuciones de renta
  - (8) Activos ocultos y pasivos ficticios
9. Compensación de bases negativas de ejercicios anteriores

Puntos que se corresponden: 2 con los artículos 11, 12 y 13; el punto 3 con el artículo 14; el punto 4 con los artículos 15, 16, 17, 18 y 20; el punto 5 con el artículo 21 de la Ley, en su redacción originaria; el punto 6 con los artículos 21 y 22; el punto (8) con la valoración contenida en el artículo 134; el punto 9 con el artículo 25 –todos ellos del TRIS-. Los apartados que siguen se redactan conforme a esta acotación y propuesta.

## **2. EL RESULTADO CONTABLE: PUNTO DE PARTIDA DEL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE**

La **reforma mercantil** llevada a cabo por la Ley 19/1989 constituye una de las causas reconocidas que motivaron la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS como reforma del impuesto sobre sociedades. La adaptación a las directivas comunitarias en materia de sociedades y de contabilidad dio un vuelco a la concepción mercantil de las normas contables. Desde una contabilidad esencialmente formalista (llevar a libros, legalizaciones, etc.) se avanzó hacia aspectos sustantivos y materiales, estructurando **los deberes contables** con relación a la información económica, no sólo veraz, sino oportuna y pertinente, guiada por el principio general de la **imagen fiel** de la situación financiera y patrimonial de los sujetos económicos - normalmente las empresas u otras entidades-.

La **Ley 16/2007, de 4 de julio**, constituye una significativa reforma en materia contable mercantil. Como sucediera en la reforma de 1989, se modifican preceptos del Código de Comercio y Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, fundamentalmente, además de establecer un desarrollo con el Plan General de Contabilidad de 2007.

### **Reforma contable: aplicación transitoria y aspectos tributarios**

*Los ejercicios 2007 y 2008 se caracterizarán por asumir los efectos de la reforma contable y adecuación a los nuevos criterios del PGC de 2007 frente a los criterios del PGC de 1990. En el ejercicio 2008 deberá abrirse la contabilidad con el balance adaptado al PGC de 2007, cerrado al 31 de diciembre –en general- de 2007, esto es, formulado según los preceptos del PGC de 1990. El Real Decreto que aprueba el PGC de 2007 no contiene referencia alguna a efectos tributarios inmediatos de la adecuación.*

La obligación profesional de los empresarios en el ámbito contable, o deberes contables, puede estructurarse en diferentes fases, sin perjuicio de observar la vocación finalista que caracteriza la información económica:

1. **Llevanza y conservación** de registros contables, libros obligatorios y documentos. Véase este aspecto formal como la llevanza material de la contabilidad.
2. **Formulación de cuentas anuales**, o vehículo de información contable, constituidas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios del patrimonio neto (2008), el estado de flujos de efectivo (2008) y la memoria. Constituye el aspecto material de la obligación contable, sujeta a los principios y criterios de valoración y a los modelos de presentación.

3. **Auditoría** o sometimiento a la opinión de profesionales independientes de las cuentas anuales formuladas.
4. **Depósito y publicidad** de las cuentas anuales, normalmente a través del Registro Mercantil u otros registros públicos (por ejemplo, cooperativas).

Desde la perspectiva del tributo, los aspectos 1, 3 y 4 tienen una proyección sobre la comprobación. Es precisamente el 2, el que proyecta mediciones o valoraciones que trascienden en la cuantía de la base imponible, dado que el resultado contable ha de estar ajustado a los principios generales y criterios de valoración contables. El impuesto sobre sociedades apuesta por la autonomía a la vez que por la convergencia entre los criterios contables y tributarios. Consecuencia, el modelo de la Ley del IS opta por éste punto de partida, el resultado contable, al que añade las correcciones legalmente tipificadas.

### 2.1. Concreción de normas contables valorativas

Con la Ley 19/1989, de adaptación de normas mercantiles a las Directivas europeas, el legislador español optó por incorporar las medidas de reforma en las disposiciones mercantiles básicas (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, fundamentalmente), marginando la posibilidad de establecer con rango propio una ley sobre contabilidad. A los efectos que interesan en el impuesto, se puede formular un esquema de las normas contables, con vigencia transitoria hasta los ejercicios sociales iniciados en el año 2007:

1. Normas legales. A) Código de Comercio, artículos 34 a 39 y 42 a 49 para los grupos de sociedades. B) Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, artículos 171 a 201. C) Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (disposición adicional 14ª).
2. Normas reglamentarias, tanto a las leyes anteriores como para el desarrollo o adaptación de directivas comunitarias. A) Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990). B) Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991). C) Régimen simplificado de contabilidad (RD 296/2004).
3. Órdenes ministeriales de desarrollo, o adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad: Empresas constructoras (O.M. 27.1.93), federaciones deportivas (O.M. 2.2.94), sociedades anónimas deportivas (O.M. 23.6.95 sustituida por la O.M. de 27 de junio de 2000), empresas inmobiliarias (O.M. 28.12.94 y la modificación de O.M. de 11.05.2001), asistencia sanitaria (O.M. 23.12.96), entidades aseguradoras (RD 2014/1997, de 26 de diciembre), empresas del sector eléctrico (RD 437/1998, de 20 de marzo) y entidades sin fines lucrativos (RD 776/1998, de 30 de abril), sociedades concesionarias de autopistas de peaje (O.M. 10.12.98), empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas (O.M. 10.12.98), empresas del sector vitivinícola (O.M. 11.05.2001) y empresas de transporte aéreo (O.M. 18.12.2001).



4. Las Resoluciones del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre desarrollos del Plan General de Contabilidad. Entre estas resoluciones destacan: a) normas de valoración del inmovilizado material (30.7.91); b) normas de valoración del inmovilizado inmaterial (21.1.92); c) normas de desarrollo de contabilización del impuesto sobre sociedades (30.4.92), sustituida por la resolución de 9 de octubre de 1997; d) tratamiento contable de los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (27.7.92); e) normas de valoración de las aportaciones no dinerarias (27.7.92); f) sobre el IVA, regímenes especiales e IGIC; y, g) sobre el coste de producción (13.06.2000).

#### **Resoluciones del Presidente del ICAC**

*La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 afronta la capacidad normativa del ICAC, que considera dentro de una cadena sucesiva de normas y la competencia que a tal finalidad le confirió el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad.*

#### **Otras normas contables**

*Además de las Resoluciones del Presidente del ICAC enunciadas por su proyección valorativa, han de enunciarse las resoluciones: 1) Sobre importe neto de la cifra de negocios -16.05.91-, 2) impuestos anticipados con relación con la provisión para pensiones -25.09.91-, 3) registro contable del impuesto general indirecto canario -16.12.92-, 4) concepto patrimonio contable -20.12.96-, 5) regímenes especiales del IVA y del IGIC -20.01.97-, y, 6) información relativa al efecto 2000 -20.07.98-.*

*De forma más sectorial y sobre entidades de regulación específica, han de citarse las normas emanadas por el Banco de España, fundamentalmente la Circular 4/2002, las normas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y otras normas sectoriales (sociedades y mutualidades de seguros, fondos de pensiones, garantía recíproca, etc.).*

*Por último, hay que citar las normas contables de adaptación al euro, con referencia al Real Decreto 2814/1998, de 23 de diciembre.*

#### **Las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>27</sup>**

*El Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 establece la previsión de aplicación de las NIC o NIIF en el ámbito europeo. Por otra parte, el Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003 adopta determinadas NIC existentes al 14 de septiembre de 2002<sup>28</sup>.*

*Los Reglamentos de la Comisión 2086/2004, 2236/2004, 2237/2004 y 2238/2004 completan y modifican los reglamentos precedentes para la adopción de la NIC 39, las NIIF 1 y de 3 a 5, las NIC 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las*

<sup>27</sup> Diario Oficial de la Unión Europea de 13 de octubre de 2003. En el Reglamento 1725/2003 se incluyen como anexo treinta y dos NIC y sus interpretaciones -SIC-. Sin duda esta incorporación normativa afectará la estructura del tributo a partir de su aplicación efectiva.

<sup>28</sup> La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, introdujo ya las primeras modificaciones en el Código de Comercio y en el TRLSSAA, con relación al **valor razonable** aplicable a determinados instrumentos financieros, cuya vigencia tendrá lugar para los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2005.

*interpretaciones SIC números 9, 22, 28 y 32, asimismo la NIC 32 y la interpretación CINIIF 1 y la NIIF 1, las NIC 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33., respectivamente.*

La promulgación de la **Ley 16/2007, de 4 de julio**, de *reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su adaptación internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, consolida un **sistema de fuentes del Derecho contable interno español** que se apoya en el Código de Comercio y legislación mercantil complementaria o legislación específica por sujeto u objeto, el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para PYMES y los desarrollos sectoriales, y, por último, las normas de desarrollo que establezca el ICAC. Este sistema de fuentes se denomina en el PGC de 2007 como *'principios y normas de contabilidad generalmente aceptados'*. El sistema de fuentes se completa con las Directivas y Reglamentos de CE en materia contable, que precisamente han ido incorporando las NIC/NIIF en las normas jurídicas comunitarias.

Para los períodos que **se inicien a partir del 1 de enero de 2008** las normas contables mencionadas constituirán las referencias normativas que establece el artículo 10 del TRIS.

## **2.2. Partes obligatorias del Plan General de Contabilidad**

El PGC de 1990 se estructura en cinco partes. De éstas, tres son obligatorias en la esfera contable mercantil: la parte primera, que contiene los principios contables. La parte cuarta, que contiene normas de elaboración de las cuentas anuales y el formato que deben tener. **La parte quinta, que desarrolla las normas de valoración.** Son de aplicación voluntaria las partes segunda y tercera, sobre cuadro de cuentas y relaciones contables, advirtiendo que en esta última pueden observarse normas valorativas implícitas.

El PGC de 2007 se estructura en cinco partes, siendo obligatorias la primera (**marco conceptual de la contabilidad**), la segunda (**normas de registro y valoración**) y la tercera (**normas de elaboración de las cuentas anuales**).

## **2.3. La aplicación de las NIC / NIIF: criterios valorativos y alternativas**

La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad constituye la incorporación de unos **criterios**, implícitamente, **valorativos** que pueden desplazar o sustituir a los criterios contables del PGC. Para las Entidades que deban formular las cuentas anuales atendiendo estas normas, por el desplazamiento de la norma comunitaria a la norma interna, el IS asume estos nuevos criterios valorativos, siempre y cuando no incidan en las correcciones valorativas que la propia ley establezca. En particular, cuando dichas normas propongan criterios alternativos, todos ellos serán y tendrán eficacia tributaria, salvo que incidan de forma expresa en las correcciones valorativas que regula el TRIS.

La Ley 62/2003 estableció la aplicación obligatoria de las NIC para los Grupos de Sociedades en los que alguna de las Sociedades haya emitido valores o títulos que coticen mercados organizados. La aplicación obligatoria se regula para los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2005.

## 2.4. Precio de adquisición y revalorizaciones contables

El apartado primero del artículo 15 del TRIS establecía, en su redacción originaria, el precio de adquisición o el coste de producción como la valoración de los elementos patrimoniales, en armonía con las normas contables. A diferencia de la Ley precedente que establecía que eran incrementos de patrimonio los que se dedujeran por mera anotación contable, con la Ley 43/1995, del IS, se estableció **que las revalorizaciones contables no se integrarán en la base imponible**, salvo que una Ley o reglamento obliguen a incluir su importe en el **resultado contable**. Como consecuencia, la revalorización no integrada en la base imponible no determinará mayor valor fiscal, ni a efectos de futuras transmisiones ni para calcular correcciones valorativas.

La modificación del artículo 15 del TRIS, apartado 1, por la Ley 16/2007, de 4 de julio, establece la remisión plana a la valoración del Código de Comercio, sin establecer una preferencia por el precio de adquisición o de producción. Las variaciones de valor por ajustes al valor razonable no determinan consecuencias fiscales, hasta que deban integrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las revalorizaciones contables voluntarias no incluidas en la base imponible han de reflejarse en la memoria anual de las respectivas cuentas anuales, como obligación formal que afecta al sujeto pasivo (artículo 135 TRIS). En este aspecto hay que destacar la similitud de técnica legislativa entre la revalorización voluntaria y el régimen de diferimiento establecido en las fusiones, escisiones y canjes de valores, regulados como régimen especial del Impuesto (artículos 83 y siguientes del TRIS).

### Actualización de balances

*El Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, permitió la actualización de elementos patrimoniales de inmovilizado, que sometió a un gravamen del 3 por ciento. Al efecto se aprobaron coeficientes de actualización por el año de adquisición.*

*Ha de distinguirse la actualización, acogida a una norma que así lo prevea, de la revalorización voluntaria.*

## 2.5. Régimen simplificado de contabilidad: criterios valorativos

Con vigencia para 2007, el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, regula el régimen simplificado de la contabilidad y desarrolla el citado régimen introducido por la Ley 62/2003, que incorporó la disposición adicional 14ª en la Ley de SRL. Si para los grandes grupos empresariales desde el 1 de enero de 2005 son aplicables las NIC, a modo de consideración inversa, desde 2004 **para las empresas de dimensión pequeña** se establece este régimen que afecta a los libros obligatorios contables y a la información contable anual.

Este Real Decreto queda expresamente **derogado a partir del 1 de enero de 2008**, a tenor de la disposición derogatoria, apartado 1 letra c), de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

El ámbito de aplicación del régimen simplificado (en las fundaciones se aplica con otros requisitos), se apoya cuando no se superen dos de los tres requisitos que siguen:

<i>Inferiores a</i>	Activos	Cifra negocios	Nº trabajadores
Régimen simplificado			
<i>Libro diario simplificado</i>	1.000.000,00	2.000.000,00	10
<i>Cuentas anuales simplificadas</i>	1.000.000,00	2.000.000,00	10
		Salvo excepciones	

Este régimen contiene dos aspectos contables-valorativos: a) para las operaciones de **arrendamiento financiero** (que no sean inmuebles), en las que el gasto contable (y fiscal) lo constituyen las cuotas pagadas en el ejercicio; b) **el gasto contable** (en este caso no fiscal) **por el impuesto sobre sociedades** queda establecido por la cuota a pagar y no por el efecto impositivo.

La aplicación del régimen se proyecta para un sector de sociedades que, habida cuenta del volumen de operaciones, se incluyen en el régimen de las *empresas de reducida dimensión*. Para los ejercicios sociales que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, en su caso, podrán aplicar el PGC adaptado a las PYMES<sup>29</sup>.

## 2.6. Resultado contable y comprobación tributaria

El TRIS asume el resultado contable, en sentido estricto, como una magnitud relativa o condicional. Adicionalmente a las correcciones tipificadas en la propia Ley sobre el resultado contable, abre ciertas potestades para la aplicación del tributo a favor de la Administración. En efecto, en el apartado segundo del artículo 19 somete a la aprobación por la Administración de criterios de imputación temporal aplicados de forma excepcional, sobre la base de los artículos 34.4 y 38.i del Código de Comercio, para que la sociedad ofrezca la imagen fiel. En consecuencia, a pesar de que los criterios alternativos permiten cumplir materialmente el objetivo de imagen fiel cuando hayan superado la opinión de los auditores, están condicionalmente supeditados a aquella aprobación.

La modificación del artículo 148 de la LIS, mediante la Ley 24/2001, estableció que a los efectos de determinar la base imponible, la Administración aplicará las normas contables mercantiles. El artículo 143 del TRIS recoge esta redacción del artículo de la Ley modificada.

### ***Potestad administrativa: aplicación de las normas contables***

*Desde la promulgación de la LIS hasta el 31 de diciembre de 2001 se establecía la potestad de que la Administración podía determinar el resultado contable. Compleja potestad y amplia que contenía el artículo 148 de la Ley del IS, que en cierta medida da representación de la captación condicional del resultado contable. Aunque mediatizada la potestad para la determinación de la base imponible, se establecía que la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable. Discernir entre resultado contable formulado, y aún auditado, y resultado contable administrativo, o el determinado por la Administración, puede llevar aparejado un conflicto de la aplicación de normas contables, que confunde más que aclara la captación de esa magnitud como primer componente del cálculo de la base imponible.*

<sup>29</sup> El Real Decreto que aprueba el PGC de PYMES de 2007 contiene el régimen contable específico de las denominadas *microempresas* que, salvo el libro contable diario mayor, mantiene el régimen simplificado.

### 3. CORRECCIONES DE VALOR Y PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS<sup>30</sup>

Las correcciones de valor constituyen la primera de las excepciones tasadas legalmente para corregir el resultado contable. La nota característica de estas partidas es que incide sobre gastos calculados o estimados, tal como las amortizaciones, las provisiones por depreciación o las provisiones para riesgos y gastos. En todas estas partidas puede suceder que la valoración contable sea coincidente con la valoración tributaria, convergiendo totalmente unos criterios con otros. Los criterios valorativos tributarios actúan como límite a la deducibilidad fiscal del gasto, permitiendo la autonomía valorativa contable que reconocerá el mismo gasto pero en ejercicios contables distintos a los períodos impositivos.

#### **Diferencias temporales**

*La captación y registro contable de la imputación de partidas, ingreso o gasto, en período contable distinto de su imputación fiscal se analiza a través de las diferencias temporales. Estas serán **positivas** en el período de generación contable si el gasto contabilizado es deducible fiscalmente en período posterior; el efecto impositivo correspondiente se registrará en **impuestos anticipados**. Caso contrario, la diferencia será **negativa** cuando la imputación del gasto fiscal preceda al registro contable del gasto; el efecto impositivo se registrará en **impuestos diferidos**. Obsérvese que en el período de recuperación, las diferencias inicialmente positivas tendrán carácter negativo y las negativas carácter positivo.*

*La interconexión que se realiza entre la contabilidad y la fiscalidad tiene en las diferencias temporales uno de los motivos de los denominados ajustes extracontables para obtener la base imponible.*

#### **Diferencias temporarias**

*La NIC n° 12 contiene el tratamiento tributario del efecto impositivo por el impuesto sobre sociedades, o sobre los beneficios. Las diferencias temporales tienen su fundamento en la comparación de los ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados y la base imponible del impuesto. Las **diferencias temporarias parten del valor fiscal de los activos y pasivos y su valor contable**. En las diferencias temporarias se incluyen las diferencias temporales. Según el signo de estas diferencias, se clasifican en **diferencias temporarias imponibles** y **diferencias temporarias deducibles**, que determinan respectivamente **pasivos por impuestos diferidos** y **activos por impuestos diferidos**.*

<sup>30</sup> Los artículos 11, 12 y 13 del TRIS se modifican por la Ley 16/2007, de 4 de julio, siendo la nueva redacción aplicable a los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

El artículo 11 sustituye la dicción de inmovilizado material e inmaterial por la dicción de *inmovilizado material, intangible y las inversiones inmobiliarias*. Establece nueva redacción para los elementos en cesión de uso y elimina la mención a la amortización del fondo de comercio. El artículo 12 incorpora la deducibilidad de la depreciación del fondo de comercio, a condición de dotar una reserva indisponible. Se establece, además, una modificación del concepto provisiones deducibles del artículo 13.

### 3.1. Amortizaciones de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

La deducibilidad de la corrección valorativa queda vinculada al concepto **depreciación efectiva**, sea esta por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia del elemento correspondiente. Para cifrar la depreciación efectiva reconoce cinco criterios de carácter general:

- 1) **Amortización por tablas**
- 2) **Amortización degresiva a coeficiente constante**
- 3) **Amortización por suma de dígitos**
- 4) **Plan de amortización aprobado por la Administración**
- 5) **Importes que el sujeto pasivo justifique**

Los tres criterios primeros giran alrededor de las tablas de amortización, siendo el 2º y el 3º variaciones sobre el primero. Los planes propuestos a y aceptados por la Administración, según el procedimiento reglamentario, deberán contener los elementos, circunstancias y condiciones que determinan la aplicación del plan. El quinto criterio contiene una posibilidad de valoración pericial, desplazando la carga de la prueba al sujeto pasivo; en este sentido, ha de tenerse en cuenta que contablemente el tipo de correcciones valorativas son las amortizaciones y las provisiones por depreciación del inmovilizado, proyectándose la norma tributaria únicamente sobre las amortizaciones.

#### 3.1.1. La amortización por tablas<sup>31</sup>

Al efecto de establecer **la depreciación efectiva** como factor determinante de la deducibilidad de las amortizaciones, las tablas de amortización constituyen un criterio presuntivo y objetivo, además de sistemático, de aplicación del gasto. La aplicación de las tablas lleva implícito el criterio de **amortización lineal**, o de cuotas constantes, conteniendo las tablas: a) **porcentajes máximos** para determinar las cuotas lineales; b) **período máximo en años** en los que se considera la vida útil del elemento a amortizar. El porcentaje máximo tiene asociada la vida útil mínima (dividiendo 100 por el porcentaje correspondiente); por el contrario, el período máximo asocia el coeficiente mínimo de amortización anual. Los excesos sobre ambos máximos, coeficiente o período, serían gasto no deducible en el o los ejercicios en que se aplicaran.

#### Tablas oficiales de amortización

*El último párrafo del apartado 1 del artículo 11 del TRIS establece una **remisión reglamentaria** con referencia a las tablas de amortización. Como **Anexo del Reglamento de 2004**, se promulgan las nuevas tablas de amortización que se organizan por sectores de actividad económica y por los diferentes elementos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.*

<sup>31</sup> Para las adquisiciones de 2003 y 2004 los coeficientes máximos de las tablas oficiales pueden aplicarse mediante el coeficiente 1,1, Véase apartado 3.1.8 siguiente (Disp. Adicional 7ª del TRIS).

Ejemplo de aplicación: Amortización lineal a coeficiente máximo.

Una sociedad dedicada a la manipulación de papel y cartón adquiere una maquinaria nueva dedicada a esa finalidad. El precio de adquisición neto asciende a 90.000 euros y entró efectivamente en funcionamiento el 1 de junio de 2007.

Por la actividad, la sociedad se encuadra en la agrupación 47, apartado 4, de las tablas oficiales de amortización. El coeficiente máximo es el 12% y el período máximo de 18 años. El par de mínimos asociado es de 8,33 años y el 5,55% de coeficiente lineal mínimo.

La aplicación del coeficiente lineal máximo determina unas cuotas anuales como sigue:

Años	coef.	meses/año	cuota	am.ac.
2007	12%	7.	6.300	6.300
2008	12%	12.	10.800	17.100
2009	12%	12.	10.800	27.900
2010	12%	12.	10.800	38.700
2011	12%	12.	10.800	49.500
2012	12%	12.	10.800	60.300
2013	12%	12.	10.800	71.100
2014	12%	12.	10.800	81.900
2015	12%	9.	8.100	90.000
			<u>90.000</u>	

Obsérvese que en el primer y último año del período de amortización se aproxima por meses, 7/12 en 2007 y 9/12 en el año 2015 (8,33 años equivale a 100 meses).

De las tablas oficiales de amortización se deducen los otros criterios sistemáticos de amortización fiscal, en particular los que corresponden a la amortización por turnos de trabajo y a la amortización de bienes usados, como establece el artículo 2, apartados 3 y 4, del RIS.

Ejemplos de aplicación:

a) Amortización turnos de trabajo.

Sea el supuesto anterior, sabiendo que se realizan dos turnos de trabajo diarios de 8 horas cada uno.

El coeficiente de amortización será:

$5,55 + 16/8 * (12 - 5,55) = 18,45 \%$ , deduciendo un período mínimo de 5,4 años, procediendo a la amortización lineal con ese nuevo porcentaje: cuota anual 16.605 euros, al ejercicio 2007 le corresponde 9686,25 y al ejercicio 2015, 13.893,75.

b) Amortización de bienes usados.

Tomando como referencia el supuesto anterior, pero la adquisición se realiza como bien usado, desconociéndose el coste originario de la maquinaria nueva.

La amortización a coeficiente máximo de la tabla se duplica, siendo aplicable  $12\% \times 2 = 24\%$ , el período mínimo se reduce a la mitad, 4,16 años. La aplicación es como una amortización lineal.

### 3.1.2. Amortización degressiva a coeficiente constante

Es un criterio de depreciación efectiva alternativo y, a su vez, basado en la amortización lineal. El coeficiente o porcentaje de amortización **constante** se obtiene a partir del coeficiente lineal aplicando las siguientes ponderaciones:

- a) Multiplicando por 1,5 el coeficiente lineal, cuando el período de amortización es inferior a cinco años.
- b) Por 2, si el período es igual o superior a cinco años e inferior a ocho.
- c) Por 2,5 si el período es igual o superior a ocho años.

En todo caso el porcentaje no puede ser inferior al 11 por ciento. Este criterio de amortización no es aplicable a los edificios, mobiliario y enseres.

#### Ejemplo de aplicación: *Porcentaje constante.*

Sea el mismo supuesto que en el caso anterior pero aplicando la amortización progresiva a porcentaje constante.

Como el período mínimo que resulta de las tablas es de 8,33 años, el porcentaje constante máximo que se puede aplicar será  $12\% \times 2,5$  (igual o superior a 8 años), deduciendo un porcentaje del 30%. El período de amortización ha de coincidir con el supuesto anterior.

años	Valor base	coeficiente	meses	cuota	Am.acum.
2007	90.000	30%	7	15.750	15.750
2008	74.250	30%	12	22.275	38.025
2009	51.975	30%	12	15.593	53.618
2010	36.383	30%	12	10.915	64.532
2011	25.468	30%	12	7.640	72.173
2012	17.827	30%	12	5.348	77.521
2013	12.479	30%	12	3.744	81.265
2014	8.735	30%	12	2.621	83.885
2015	6.115	resto		6.115	90.000
				90.000	

El valor base es el resultado de ir deduciendo al valor base inicial la cuota que corresponde en ese año. En el último año se aplica el resto pendiente de amortizar produciendo un corte en la degressión continua (El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo).

### 3.1.3. Método de la suma de dígitos

Es alternativo a los anteriores y se basa en los períodos contenidos en las tablas oficiales. El coeficiente de amortización aplicable a cada ejercicio viene establecido por la fracción que tiene por numerador el año en sentido inverso de la vida útil del bien y, por denominador, la suma de los años o dígitos de esa vida útil. Este criterio tampoco es aplicable a los edificios, mobiliario y enseres.



### Ejemplo

Un elemento de inmovilizado material que tenga asignados en las tablas un coeficiente del 12% y un período máximo de 18 años, determina una vida útil mínima de 8,3 años y un coeficiente mínimo de 5,55 %. Si se aplicara la amortización por coeficiente constante y degresiva, determinaría un nuevo coeficiente máximo del 30% (12 por 2,5) ó mínimo del 13,875 %, manteniendo siempre el período máximo de vida de las tablas (de 8,3 a 18 años).

En la suma de dígitos se toma el número de años (8,3 por exceso 9), siendo el denominador constante  $1+2+3+4+5+6+7+8+9 = 45$ . Al primer año se le asigna el dígito 9, siendo el coeficiente  $9/45$ ; al segundo año,  $8/45$ ; al año noveno  $1/45$ .

#### Ejemplo de aplicación: Degresiva por números dígitos.

Tomando como referencia el supuesto anterior, el período mínimo de 8,33 años se aproxima por exceso a 9 años, siendo la sucesión y serie respectiva de 1 hasta 9, ambos inclusive. El divisor del coeficiente será  $1+2+...+9 = 45$ , siendo los coeficientes anuales  $9/45$ ,  $8/45$ ,... y  $1/45$ .

En el caso planteado se produce el efecto de que no coincide la primera cuota con una anualidad entera. La solución que se propone, considerando las amortizaciones anuales de fecha a fecha, se apoya en el fraccionamiento, dentro de un ejercicio fiscal, de los meses correspondientes a cada una de las anualidades.

90.000			7		5 total ejercicio	
2007	9	18.000	10.500	0	10.500	
2008	8	16.000	9.333	7.500	16.833	
2009	7	14.000	8.167	6.667	14.833	
2010	6	12.000	7.000	5.833	12.833	
2011	5	10.000	5.833	5.000	10.833	
2012	4	8.000	4.667	4.167	8.833	
2013	3	6.000	3.500	3.333	6.833	
2014	2	4.000	2.333	2.500	4.833	
2015	1	2.000	2.000	1.667	3.667	
	45	90.000	53.333	36.667	90.000	

#### 3.1.4. Planes de amortización

Se considera depreciación efectiva cuando se ajuste a un plan de amortización propuesto por el sujeto pasivo y **aceptado por la Administración**. La remisión reglamentaria, artículo 5 del RIS, determina el procedimiento para resolver la solicitud de planes de amortización.

#### 3.1.5. Justificación de importes

Se considera depreciación efectiva el importe que justifique el sujeto pasivo. En este caso, los criterios presuntivos y objetivos quedan desplazados por la **depreciación real** que, **en cada ejercicio impositivo, ha de probarse por el sujeto pasivo**. Se plantea un problema de prueba y de medios de prueba sobre la depreciación, cuya carga corre a cargo del sujeto pasivo.

---

### 3.1.6. Libertad de amortización

A efectos del tributo, se establece la libertad de amortización para:

- a) Elementos de inmovilizado material o inmaterial de **las sociedades anónimas laborales**, adquiridos durante los cinco primeros años.
- b) Activos **mineros**.
- c) Elementos de inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades de **investigación y desarrollo**, salvo los edificios que podrán amortizarse en diez años.
- d) Los **gastos de investigación y desarrollo** activados.
- e) Los elementos de inmovilizado material e inmaterial de las entidades calificadas como **explotaciones asociativas agrarias** (Ley 19/1995, de 4 de julio).

La libertad de amortización determina, por lo general, un mayor gasto fiscal que el correlativo gasto contable. La recuperación, amortización ordinaria posterior, determina un aumento de la base imponible por las cantidades fiscalmente amortizadas. Análogamente, dicha recuperación puede producirse en la transmisión de los elementos afectados.

### 3.1.7. Libertad de amortización como incentivo fiscal

Desde 1985, año en que se publicó el Real Decreto Ley 2/1985, la libertad de amortización ha sido un recurso reiterado en el sistema tributario español. Así, las leyes de la Expo-92 o de las Olimpiadas de Barcelona incorporaron este incentivo inversor. Recientemente, los Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995, han basado la citada política fiscal vinculada a la creación de empleo estable. En el régimen especial de las **empresas de reducida dimensión** se incorpora de forma permanente la libertad de amortización con creación de empleo.

### 3.1.8. Inversiones realizadas durante 2003 y 2004

Como consecuencia de la promulgación de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica se establece la posibilidad de incrementar los coeficientes máximos de las tablas oficiales de amortización (artº. 12) por el resultado de aplicar dichos coeficientes por 1,1. Esta amortización aumentada es aplicable a la adquisición de activos nuevos realizada entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004.

### 3.1.9. Cesión de uso de bienes con opción de compra

Cuando no existan dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra, concretando que el precio de la opción sea inferior a la diferencia del precio de adquisición menos las cuotas lineales que corresponden a la duración de la cesión, la sociedad cesionaria sólo podrá aplicar como gasto un importe equivalente a las cuotas de amortización máxima.

---

Para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, estas operaciones se asimilan a la calificación contable de arrendamiento financiero, tal como se define en la Norma 8ª de la parte II del PGC de 2007, sin alcanzar ese criterio a la calificación tributaria de los contratos regulados en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio.

En todo caso, en los contratos de arrendamiento financiero deberá aplicarse lo que establece el régimen especial, artículo 115 del TRIS.

### **3.1.10. Amortización<sup>32</sup> del fondo de comercio<sup>33</sup>**

Para los períodos impositivos iniciados hasta 2007 se permite la amortización anual por veinteaava parte (décimas partes hasta el 31 de diciembre de 2001) del fondo de comercio resultante de una adquisición onerosa siempre que la sociedad adquirente no se encuentre, respecto de la transmitente, en alguno de los supuestos de consolidación de cuentas anuales que regula el artículo 42 del Código de Comercio. Cuando no se cumplan estos dos requisitos, sólo serán deducibles las depreciaciones irreversibles del fondo de comercio.

A los períodos que se inicien en el año 2008, el concepto contable de amortización del fondo de comercio no es aplicable, sin perjuicio de considerar deducible la depreciación tributaria, a condición expresa de dotar una reserva indisponible. Asimismo, la adecuación al PGC de 2007 determina registrar contablemente el fondo de comercio por el valor neto a la fecha de adaptación.

### **3.1.11. Intangibles (Otro inmovilizado inmaterial)**

Para los períodos impositivos iniciados hasta 2007, son amortizables en décimas partes las marcas y los derechos de traspaso o los inmovilizados que no tuviesen fecha cierta de extinción. Los derechos de traspaso podrán amortizarse en el plazo de duración del contrato si éste fuese inferior a diez años.

A los períodos que se inicien en el año 2008, la amortización por décimas partes es aplicable al inmovilizado intangible con vida útil definida. Los otros intangibles con vida útil indefinida, se permite la deducción por décimas partes, sin necesidad del cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias<sup>34</sup>.

### **3.1.12. Inmovilizado inmaterial adquirido antes del 1 de enero de 1996**

El apartado primero de la **disposición transitoria séptima** del TRIS permite la amortización de fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y otros elementos de

---

<sup>32</sup> La amortización del fondo de comercio es aplicable para los ejercicios iniciados dentro del año 2007. La reforma contable elimina este concepto, quedando trasladado en el ámbito tributario a una depreciación fiscal sobre la base de dotar una reserva indisponible.

<sup>33</sup> La Ley 24/2001 introduce una reforma amplia en el concepto del fondo de comercio y, en su caso, su deducibilidad. La modificación de los artículos 11, apartado cuatro, 12, apartado cinco, 85, apartado tres, y 103, apartado tres, de la LIS son una muestra de ello. La norma tributaria se aproxima a la norma mercantil, modificación del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas mediante la Ley 37/1998, con relación al plazo de amortización del fondo que pasa a ser de 20 años; la norma mercantil lo establece como límite en el tiempo y la norma tributaria como importe máximo a deducir.

<sup>34</sup> Véase artículo 12, apartado 7, del TRIS según redacción establecida por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

inmovilizado inmaterial adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, siempre que no hubiesen sido deducidos en la base imponible, y aún cuando estuvieran contablemente amortizados.

## CUESTIONES RELATIVAS A LAS AMORTIZACIONES

### **Amortización y regímenes especiales del impuesto**

La LIS regula con carácter general la libertad de amortización para los activos mineros, los elementos afectos y los gastos de investigación y desarrollo, los elementos de explotaciones agrarias asociativas prioritarias y durante los primeros cinco años de las sociedades anónimas y limitadas laborales. También establece normas específicas que son de aplicación a los regímenes especiales regulados en el tributo.

#### *A) Régimen de los grupos de sociedades.*

Cuando una sociedad del grupo transmite un inmovilizado a otra sociedad del grupo, la renta generada se elimina para obtener la base imponible del grupo. Para la sociedad adquirente el elemento es usado, estableciendo el artículo 2 del RIS, apartado 4º, el mandato de que la amortización fiscal ha de deducirse del coste originario en la sociedad transmitente. Si la renta positiva o negativa de la transmisión no tiene efecto tributario en la consolidación, la amortización se calcula como si la transmisión no se hubiera producido.

#### *B) Régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes.*

Las sociedades adquirentes en las operaciones sociales que se acojan al régimen especial, deberán aplicar las amortizaciones de forma continuada a las que se aplicaban en las sociedades transmitentes. Este es el sentido del apartado 9º del artículo 1 del RIS, que prevé su modificación si se presenta un plan de amortización ante la Administración.

#### *C) Incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión.*

En este régimen, la amortización juega un papel destacado en cuanto a su contenido, así contempla:

- 1) Libertad de amortización con creación de empleo.
- 2) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor, 601,01 euros por elemento, con límite de 12.020,24 euros en el ejercicio.
- 3) Amortización acelerada, aplicable al inmovilizado material e inmaterial, resultado de aplicar el coeficiente 2 a partir de 2005 (con anterioridad el 1,5) sobre los coeficientes de las tablas.
- 4) Amortización acelerada resultado de aplicar 3 al coeficiente de amortización lineal máximo para los elementos en los que se materialice la reinversión de resultados extraordinarios (aplicable a partir del ejercicio 1999). El coeficiente es 3 aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 24 de junio de 2000.

*D) Arrendamiento financiero.*

Regulado como régimen especial cuya característica es permitir la deducibilidad del duplo de los coeficientes máximos de las tablas de amortización, aplicadas sobre el coste originario del bien. Si se da la simultaneidad de que sean empresas de reducida dimensión, se aplican el 1,5 y el 2 (por ejemplo, la máquina que tenía un coeficiente máximo del 12%, adquirida en arrendamiento financiero sería  $12\% \times 1,5 \times 2 = 36\%$ ).

***Amortización en el impuesto sobre la renta de las personas físicas***

Las tablas oficiales de amortización y los criterios y métodos alternativos son inmediatamente aplicables en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales realizadas por personas físicas o entidades en atribución de rentas, con socios personas físicas, en el régimen de estimación directa normal (aplicable desde el 1 de enero de 1998).

La amortización lineal se aplica para otros supuestos, bien en estimación directa simplificada bien en la estimación objetiva. Para la primera de éstas, la Orden de 27 de marzo de 1998 promulga una tabla oficial única y reducida de coeficientes de amortización. Para la estimación objetiva, la Orden de 13 de febrero de 1998 establece dos tablas de aplicación, para actividades agrícolas y ganaderas, una, y para el resto de actividades, la otra.

***Divergencias tributario-contables de las amortizaciones***

La casuística que se puede generar en la aplicación de las amortizaciones es, necesariamente, amplia. En general, si la amortización contable es superior a la amortización fiscalmente deducible, se generará una diferencia temporal positiva y su efecto será un impuesto sobre beneficio anticipado cuando su recuperación posterior permita su contabilización; si la amortización contable es inferior a la amortización fiscalmente deducida (libertad de amortización, amortización acelerada, arrendamiento financiero, etc.) se generará una diferencia temporal negativa y su efecto será el reconocimiento de un impuesto sobre beneficio diferido, que deberá contabilizarse siempre. En uno y otro caso, la recuperación determinará diferencias temporales de signo opuesto a su generación, cancelando en cada caso contablemente los efectos impositivos reconocidos en el momento de la generación.

Un caso particular a considerar lo constituyen las dotaciones de amortización que rebasan el período máximo previsto en las tablas, sea por aplicación de coeficientes inferiores al mínimo o sea por la ausencia de dotaciones. Con la legislación anterior a 1996, el criterio de independencia de ejercicios determinaba que las cuotas no deducidas dentro del período máximo eran sin más no deducibles; la flexibilización de este criterio que contiene el artículo 19 del TRIS se matiza en el último párrafo del apartado 1º del artículo 2 del RIS:

*“A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en el párrafo b) anterior –coeficiente mínimo deducido del período máximo-, se entenderá que el exceso de amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior –coeficiente máximo-, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad.”*

---

## 3.2. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales

El artículo 12 del TRIS contiene los límites de determinadas correcciones valorativas por depreciación o pérdida de diferentes activos.

### 3.2.1. Reducción de fondos editoriales

Para las entidades que realicen actividades productoras editoriales, fonográficas y audiovisuales, son deducibles las reducciones transcurridos dos años de su puesta en el mercado; si se prueba una depreciación anterior a los dos años, ésta también será deducible.

### 3.2.2. Insolvencias

Son deducibles las dotaciones por insolvencias cuando, al devengo del impuesto, se de cualquiera de las circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento.
- b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, procedimiento de quita o situaciones análogas<sup>35</sup>.
- c) Que el deudor esté procesado por alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones estén reclamadas judicialmente, objeto de litigio o procedimiento arbitral.

No son deducibles, salvo procedimiento arbitral en cuanto a su existencia o cuantía:

- a) Los adeudados o afianzados por entidades públicas.
- b) Los afianzados por entidades financieras o sociedades de garantía recíproca.
- c) Los garantizados por seguro de crédito o caución.
- d) Los garantizados por derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, salvo la pérdida de la garantía.
- e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

A estos supuestos tasados específicamente, han de añadirse otros dos:

- f) Los derivados con personas o entidades vinculadas, salvo los supuestos de insolvencia judicial declarada.
- g) Las dotaciones globales por insolvencias estimadas.

---

<sup>35</sup> Merced la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, se sustituye la mención anterior por la expresión “*Que el deudor esté declarado en situación de concurso*”. Esta redacción legal será aplicable a partir del 1 de septiembre de 2004.

### **Dotaciones globales por insolencias**

*Se introdujeron en el Reglamento de 1982, del Impuesto sobre Sociedades, calculadas por el 0,5 por ciento del saldo global de deudores; se mantienen en el **régimen especial de las empresas de reducida dimensión**, elevando la cuantía al uno por ciento.*

### **3.2.3. Depreciación de las participaciones en fondos propios de entidades**

El apartado 3 del artículo 12 de la Ley establece dos supuestos valorativos específicos:

- a) **Entidades que no cotizan en mercados secundarios:** es gasto deducible la diferencia entre los valores contables del inicio y final del ejercicio. El valor contable final será el que se deduzca del balance **aprobado o formulado** por el órgano correspondiente.
- b) **Entidades residentes en paraísos fiscales:** las dotaciones no son deducibles, salvo que estas entidades consoliden cuentas con la sociedad que dote la provisión, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

### **Valores negociables**

*Véase la norma 8ª de la Parte V del PGC de 1990, con aplicación inmediata para acciones que cotizan en mercados organizados, participaciones en fondos de inversión mobiliaria (FIM), en relación con la cotización promedio del último trimestre o cotización al cierre.*

### **Activos financieros no corrientes e instrumentos financieros de activo**

*El PGC de 2007 contiene las normas valorativas, parte II, Normas 7ª y 9ª, incluyendo las correcciones al valor razonable, con supuestos de corrección valorativa en la cuenta de pérdidas y ganancias.*

El contenido de la norma hay que cifrarlo con relación a la no deducibilidad de un hipotético fondo de comercio financiero procedente de la adquisición de la participación.

*Ejemplos:*

- a) Una sociedad A adquiere el 25% de las participaciones o acciones de otra sociedad B, por un importe de 50 millones. El valor teórico de dichas participaciones, según los balances aprobados de B, eran de 30 millones al inicio del ejercicio y de 32 millones al cierre. A pesar de que en determinadas circunstancias podría dotarse contablemente la depreciación entre 32 y 50, esa dotación no sería deducible fiscalmente ( $32 - 30 > 0$ ).
- b) La sociedad F suscribió acciones de la sociedad G en el ejercicio 2005 por un importe de 1,0 millones más 1,5 de prima de emisión. El valor teórico de las acciones referidas al 31 de diciembre de los años 2006 y 2007 son, respectivamente, de 2,4 y 1,8 millones. La dotación contable de depreciación podría alcanzar (pérdida irreversible) a 0,7 millones ( $= 1,8 - 2,5 = -0,7$ ); la dotación deducible es 0,6 millones ( $= 1,8 - 2,4 = -0,6$ ).

- c) La sociedad M es socio de la sociedad N. El coste histórico de la participación de M en N asciende a 2 millones, que se remonta a 1998. La evolución de los 5 últimos ejercicios aprobados, hasta 2006 inclusive, del valor teórico de esa participación fue: 2001, 2,35 mill.; 2002, 2,30; 2003, 2,10; 2004, 1,97; 2005, 1,80 y 2006, 1,4 mill.

Durante 2007, habida cuenta de la permanencia de las pérdidas de N, los socios deciden establecer una aportación para compensación de pérdidas que reequilibre la situación patrimonial de N. En particular, M aporta 0,6 millones y, al tiempo, decide dotar la provisión por depreciación del valor de su participación. El valor teórico de la misma al 31 de diciembre es de 1,50 millones, una vez realizada la aportación para reposición de pérdidas.

El coste efectivo de la participación asciende a 2,6 millones, 2 millones iniciales y 0,60 millones de aportación. La depreciación al 31.12.2007 es de 0,9 millones, por diferencia entre 1,50 y 2,60 millones. Sin embargo, la provisión deducible fiscalmente podría ser:  $1,5 - (1,4 + 0,6) = 0,5$ .

Se plantea un problema de aplicación de la imputación temporal de la total pérdida, puesto que la depreciación hubiese sido gasto deducible por la parte correspondiente al ejercicio 2006 ( $-0,40 = 1,4 - 1,8$ ), y a los ejercicios anteriores.

Si en el ejercicio 2007 no se determina una tributación inferior, como el gasto se contabiliza en la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicio posterior al que corresponde, cabría predicar la deducibilidad de la total dotación, habida cuenta del condicional valorativo, sobre participaciones no negociadas en mercados secundarios, que establece la norma 8ª de la parte V del PGC, puesto que para tomar el valor teórico se ha de corregir el contable con el valor de las plusvalías tácitas existentes.

Con el ejemplo anterior se visualiza una norma cuya finalidad puede resultar contraria a la aplicación determinada por los propios términos de la misma; la aplicación conjunta del artículo 12, apartado 3º, y el artículo 19, apartado 3º, han de llevar a que la depreciación, en ejercicio posterior al que correspondería por comparación de valores teóricos, sea deducible bajo la condición de que no derive *una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal* que se establecen en general.

### 3.2.4. Dotaciones por depreciación de valores de renta fija

Cuando los valores estén admitidos a cotización en mercados secundarios, son deducibles las dotaciones **por la depreciación global** del conjunto de valores.

No son deducibles como depreciación las dotaciones sobre valores que tengan un valor cierto de reembolso y no coticen en mercados organizados, o que, si cotizan, lo hagan en paraísos fiscales.

### 3.2.5. Amortización del fondo de comercio<sup>36</sup> ‘financiero’

La Ley 24/2001 incorporó el apartado 5 al artículo 12 de la LIS –ahora artículo 12 apartado 5 del TRIS-, en el que se permite la aplicación de la amortización, a veinteavas

<sup>36</sup> Véase nota a pie del apartado 3.1.9 anterior.



partes anuales, sobre la diferencia existente entre el precio de adquisición de la participación y el valor teórico contable en la fecha de la compra<sup>37</sup>. Esta amortización, compatible con la depreciación sobre idénticos valores, es aplicable a valores propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención que regula el artículo 21 del TRIS (Ver Capítulo siguiente). Por excepción, esta corrección no es aplicable si la diferencia hubiese formado parte de la base de deducción, de la cuota, por actividades exportadoras que regula el artículo 37 del TRIS<sup>38</sup>. En su caso, la deducción como incentivo o la depreciación a veinte años podrían establecer una estrategia u opción al sujeto pasivo.

#### **Amortización del fondo de comercio financiero**

*Una referencia necesaria la constituyen las NIC nº 22 y nº 38, ambas revisadas en 1998. Tendrían la misma naturaleza los fondos de comercio de consolidación en los grupos de sociedades y los fondos de comercio de fusiones y escisiones. Sorprendentemente, en los grupos de sociedades no se permite la deducción tributaria de su amortización (artículo 71.3 del TRIS) por más que ésta sea obligatoria en las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas. En determinados supuestos, si se permite la recuperación fiscal de su valor en el régimen de fusiones y escisiones (artículo 89.3 del TRIS).*

*La regulación fiscal continúa siendo restrictiva en la norma estatal, no así en las normas forales del País Vasco. En efecto, la norma foral 3/1996, de 26 de junio de 1996, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Sociedades, con las modificaciones de las normas 6/1999, de 15 de abril, y 5/2001, de 2 de julio, permite la amortización del fondo de comercio financiero en general, con la condición de que la participación sea de al menos el 5 por 100. El reconocimiento fiscal de esta deducción podría evitar operaciones societarias cuyo objetivo sería la recuperación fiscal del mayor coste de adquisición sobre el valor en libros.*

#### **3.2.6. Deducciones por el fondo de comercio y otros intangibles<sup>39</sup>**

Para los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, se regula la posibilidad de deducir como gasto en la base imponible el importe de la **veinteava parte** del coste de adquisición del **fondo de comercio** y la **décima parte** de otros **intangibles con vida útil indefinida**.

La modificación contable que se proyecta en ambos elementos patrimoniales se neutraliza en el ámbito tributario estableciendo un régimen de **deducción de gasto, no imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias**, que mantiene la deducibilidad anterior de la dotación por la amortización del inmovilizado inmaterial. La no imputación contable del gasto se compensa estableciendo que las deducciones practicadas minorarán, en la aplicación del tributo, el coste de adquisición de esos elementos patrimoniales.

Para aplicar estas deducciones son requisitos: a) que se hayan adquirido por adquisición a título oneroso; b) que el transmitente y el adquirente no formen parte de

<sup>37</sup> La expresión fondo de comercio financiero queda contenida en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como *plusvalía comprada*. La definición de ambos conceptos, aquí utilizados como sinónimos, sería precisamente esa diferencia.

<sup>38</sup> El artículo 15 del RIS establece las obligaciones de información para aplicar la deducción y, en su caso, el importe incluido como base de deducción de la cuota (artículo 37 del TRIS).

<sup>39</sup> Apartados 6 y 7 del artículo 12 del TRIS, mediante la Ley 16/2007, de 4 de julio.

---

un grupo, atendiendo los criterios del artículo 42 del Código de Comercio; y, c) para las deducciones relativas al fondo de comercio, que se dote una reserva indisponible, en el año de la deducción en los siguientes si no hubieran beneficios.

### 3.3. Dotaciones por provisiones para riesgos y gastos

#### A) Períodos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2007.

En el artículo 13 del TRIS se establece, apartado primero, **la no deducibilidad de las dotaciones a las provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables**. Como excepción a esta norma general, cuya lógica ha de buscarse en la indisponibilidad del tributo por parte del sujeto pasivo, se establece la deducibilidad de:

- a) Dotaciones por responsabilidades de litigios, indemnizaciones, debidamente justificados y de cuantía incierta.
- b) Dotaciones al fondo de reversión de los activos revertibles en concesiones administrativas.
- c) En las empresas de pesca y de navegación marítima y aérea, las dotaciones a la provisión por grandes reparaciones.
- d) Dotaciones para reparaciones extraordinarias y para los gastos de abandono de explotaciones económicas, que se correspondan a un plan formulado y aceptado por la Administración.
- e) Dotaciones a las provisiones técnicas en compañías de seguros.
- f) Dotaciones al fondo de provisiones técnicas de las sociedades de garantía recíproca.
- g) Dotaciones para la cobertura de garantías post-venta y de gastos accesorios por devoluciones de venta. Para las garantías, las dotaciones han de ser proporcionales a los gastos realizados por dicho concepto durante el ejercicio y dos precedentes.

El apartado 3 del artículo 13 del TRIS mantiene el régimen fiscal, como gasto deducible, de **las aportaciones realizadas por el promotor de planes de pensiones**, regulados por el texto refundido de la Ley Reguladora de Planes y Fondos de Pensiones. También son deducibles las contribuciones para cubrir contingencias análogas a los planes de pensiones, estableciendo requisitos adicionales<sup>40</sup>.

#### B) Períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2008<sup>41</sup>.

El artículo 13 está destinado a limitar la deducción de gastos contables que tienen su origen en la dotación de provisiones del pasivo (basado en una incertidumbre, probable

---

<sup>40</sup> Véase artículo 13.3 del TRIS, según redacción establecida por la Ley 22/2005, de 30 de noviembre.

<sup>41</sup> Redacción del artículo 13 del TRIS establecida por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

y valuable). En consecuencia, se regula la **no deducibilidad tributaria** de las dotaciones a las provisiones por:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- b) Los relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal.
- c) Los costes de cumplimiento de contratos que excedan de los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- d) Los derivados de reestructuraciones, excepto que se refieran a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- e) Las dotaciones por el riesgo de las devoluciones de ventas.
- f) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

**Si se consideran deducibles las contribuciones** de los promotores de **planes de pensiones y contribuciones de coberturas análogas** de los planes de pensiones siempre que se imputen a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, que se transmita de forma irrevocable el derecho percepción y se transmita la titularidad y gestión de los recursos. Se mantienen idénticos criterios a la redacción precedente del artículo 13.3 del TRIS (según redacción de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre).

Son deducibles los gastos correspondientes a **actuaciones medioambientales** que se hayan formulado en un plan y éste sea aceptado y por la Administración tributaria<sup>42</sup>.

**Cancelación de provisiones de pasivo**

*El artículo 19, apartado 9, del TRIS establece la imputación en la base imponible de la cancelación de provisiones sin abono a la cuenta de ingresos del ejercicio, siempre que la dotación se hubiera considerado gasto deducible.*

*El apartado 3 del artículo 13 (redacción Ley 16/2007, de 4 de julio) establece una recuperación fiscal de las dotaciones a provisiones no deducibles en el período impositivo en que las provisiones se apliquen a su finalidad. Este precepto neutraliza el ingreso contable que esa cancelación podría determinar, reconociendo la deducibilidad tributaria de la dotación registrada en ejercicio o ejercicios precedentes.*

Por último, con determinadas limitaciones se establece la deducibilidad de las siguientes dotaciones (apartados 4, 5 y 6 del artículo 13 del TRIS):

1. Los gastos derivados de las provisiones técnicas realizadas por **entidades aseguradoras**.
2. Los gastos relativos a las provisiones técnicas efectuados por **sociedades de garantía recíproca**.

<sup>42</sup> Los artículos 10 y 11 del RIS, según redacción establecida por el Real Decreto XXX/2007.

3. Los gastos correspondientes a la **provisión de garantías de reparación y revisión**. La dotación deducible queda establecida por el saldo de la provisión que no podrá ser superior a las garantías vivas por ventas aplicando el cociente formado por los gastos por reparación del ejercicio y dos ejercicios precedentes sobre las ventas de esos ejercicios. Este criterio se aplica también a los gastos accesorios por devoluciones de ventas.

#### 4. GASTOS NO DEDUCIBLES

Con independencia de que las partidas que siguen deban considerarse gasto computable en la cuenta de pérdidas y ganancias, en su caso a efectos contables, la Ley establece una **lista tasada** de gastos **fiscalmente no deducibles**. La forma de establecer esta corrección entre gasto contable y gasto no deducible es paralela a la Ley precedente, si bien: a) no se hace mención a las reducciones de capital o reparto del patrimonio; b) se aparta de la lista el concepto **saneamiento de activo**, aplicable a excesos de amortizaciones, provisiones, etc., que junto a los criterios de imputación temporal que establece la Ley, determina que estos excesos puedan recuperarse en ejercicios posteriores a los que se contabilizaron.

##### *Saneamiento de activo*

Una de las consecuencias de la rigidez de la independencia de ejercicios era la relativa al saneamiento de activos, siendo que en la Ley precedente no se permitía la deducción, a efectos tributarios, de las dotaciones de amortización u otras correcciones valorativas si no se habían producido en el ejercicio que correspondían. La redacción establecida en el artículo 19.3 de la LIS relativiza el corte entre ejercicios y se pierde la referencia explícita como gasto no deducible.

##### **Diferencias permanentes**

*Constituyen diferencias permanentes las que se manifiestan entre la valoración contable y fiscal que, o no son recuperables en el tiempo, o siéndolo, lo son a largo plazo anticipando el impuesto (diferencias temporales positivas a largo plazo). Las diferencias permanentes inciden en la corrección para determinar el gasto contable deducido del Impuesto sobre Sociedades.*

*Las diferencias permanentes son, en el ámbito de la liquidación del impuesto, la otra modalidad de ajustes extracontables para obtener la base imponible partiendo del resultado contable.*

#### 4.1. Enunciación de gastos no deducibles

No son gastos fiscalmente deducibles:

- a) La retribución de capitales propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, a la vez que tampoco **son ingresos computables** los derivados de esa misma contabilización.
- c) Las multas y sanciones, penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación de declaraciones liquidaciones fuera de plazo.

- d) Las pérdidas en el juego.
- e) Los donativos y las liberalidades.
- f) Las dotaciones a fondos internos análogos a los planes y fondos de pensiones.
- g) Los gastos por servicios realizados por personas residentes en paraísos fiscales.

#### ***La contabilización del Impuesto sobre Sociedades***

En el ámbito del Impuesto, el artículo 14 apartado 1.b) de la LIS, establece la no deducibilidad del gasto contable que por tal concepto, ni la imputabilidad del ingreso que correspondiera por el mismo (variación de tipos, pérdidas coyunturales, etc.).

#### **Lectura complementaria**

*La norma de valoración número 16 de la parte V del PGC, desarrollada por la Resolución de 9 de octubre de 1997, del ICAC, modificada parcialmente por la Resolución de 15 de marzo de 2002, que sustituye y reemplaza a la Resolución de 30 de abril de 1992.*

*La NIC nº 12 contiene las reglas de captación, representación e información del efecto impositivo basado sobre los valores fiscales de los activos y pasivos del balance.*

*El régimen simplificado de contabilidad prescinde del concepto efecto impositivo para reconvertir el criterio de la cuota a pagar.*

En la memoria que integra las cuentas anuales, debe reflejarse *la conciliación del resultado contable y la base imponible del ejercicio*. En la práctica contable, la determinación del gasto impuesto sobre los beneficios ha de calcularse al cierre del ejercicio, planteando un modelo de aplicación conjunta que, por una parte, permita conocer *el efecto impositivo* (gasto por el impuesto sobre sociedades) y por otra, determine la liquidación del tributo (autoliquidación impuesta por la norma), estableciendo la cuota a pagar o cuota diferencial o, bien, el derecho a devolución que corresponda.

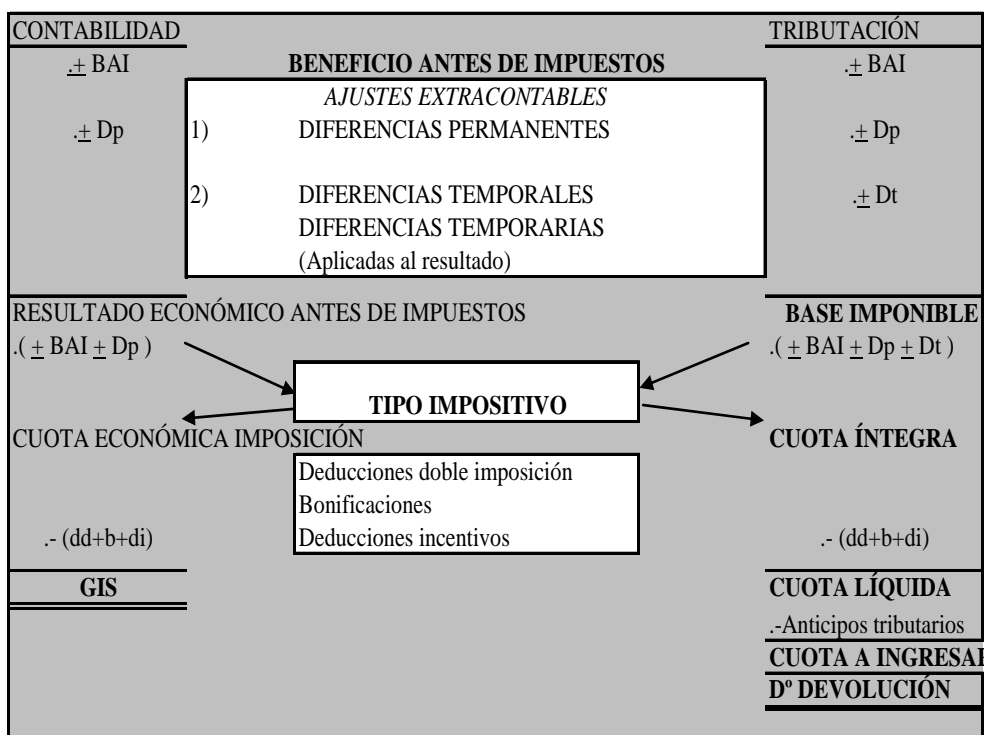
El esquema liquidatorio del tributo, que el artículo 10 apartado 3 del TRIS establece, podría inicialmente plantearse de la siguiente forma:

RESULTADO DEL EJERCICIO	(Saldo Cta. Pérdidas y Ganancias del ejercicio)
± GIS	(Gasto contable registrado)
BAI	BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS
± CORRECCIONES VALORATIVAS O TEMPORALES	(Normas del tributo que divergen contabilidad)
<b>BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO</b>	
	(Previa a la compensación de pérdidas)

Las correcciones establecidas sobre el resultado contable o *ajustes extracontables* para determinar la base imponible se clasifican y, cuando corresponda, se registran en la contabilidad bajo la clasificación de *diferencias permanentes*, siempre que no generen

una recuperación en el tiempo o que, aún pudiendo recuperarse en futuros ejercicios, se preveen a largo plazo de forma incierta; y las *diferencias temporales*, en las que la divergencia de normas tributarias y contables se recuperan en futuros ejercicios (las diferencias temporales positivas a largo plazo pueden ser tratadas como diferencias permanentes). Las primeras no determinan créditos o débitos que recoja el efecto impositivo; las diferencias temporales determinan el reconocimiento contable del efecto impositivo a través de cuentas de *impuestos sobre beneficio anticipado* y de *impuestos sobre beneficios diferidos*.

El esquema de cálculo dual, contable y tributario, puede realizarse de forma:



De este esquema básico se pueden derivar múltiples situaciones, como la existencia de pérdidas fiscales a compensar de ejercicios anteriores, contabilizado el crédito correlativo o no; la periodificación como ingresos a distribuir en varios ejercicios de ciertas deducciones o exenciones; la aplicación de tipos impositivos escalonados (empresas de reducida dimensión) y un buen número de otros elementos que inciden en el cálculo contable o en el liquidatorio. El efecto impositivo, por exceso o defecto, vendrá determinado por la aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporales, denominado en el ámbito mercantil (TR de LSSAA) como *carga fiscal imputada en el ejercicio y carga fiscal futura*.

A partir del esquema o papel de trabajo del cierre es sencillo establecer la conciliación entre resultado contable y base imponible del ejercicio, con tal de observar que se cumple  $BAI - GIS = Bf^p$  (o pérdida).

Este modelo, si bien puede mantener vigencia con la aplicación de la NIC nº 12, habida cuenta de que todas las diferencias temporales son a su vez diferencias temporarias, queda alterado cuando se introduce la comparación de activos y pasivos por su valor contable y las bases respectivas de esos activos o pasivos a efectos fiscales y los ajustes que al final de cada ejercicio procedan sobre los activos y pasivos por impuestos

diferidos. No obstante, a los efectos de determinar la partida del gasto corriente, el esquema sigue manteniendo eficacia con tal de sustituir el concepto más amplio de *las diferencias temporarias* sobre el concepto de *diferencias temporales*.

En el momento de su generación, las diferencias temporarias serán *imponibles* si determinan un desplazamiento hacia el futuro de la carga fiscal (equivalen a las diferencias temporales negativas). En otro caso, las diferencias temporarias serán *deducibles* si determinan una carga fiscal presente mayor (diferencias temporales positivas).

#### 4.2. Excepciones a los gastos no deducibles

Constituyen excepción a la consideración de gasto no deducible, siendo en consecuencia gastos deducibles:

- a) No son donativos ni liberalidades los correspondientes a **relaciones públicas**, con clientes o proveedores, ni los que se efectúen **al personal de la empresa**, con arreglo a los usos y costumbres, ni los satisfechos para **promocionar las ventas o ingresos**, ni los **que se correlacionen con los ingresos**.
- b) En los servicios realizados por personas residentes en paraísos fiscales, **siempre que se pruebe que el gasto se corresponde con una operación o transacción efectiva**.
- c) Las cantidades satisfechas o los valores contables de los bienes entregados, para la consecución de los fines de: 1. las sociedades de desarrollo industrial regional. 2. las federaciones deportivas españolas o territoriales de sociedades anónimas deportivas.

Asimismo, son gasto deducible dentro de los límites que establece la **Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de Incentivos Fiscales al mecenazgo** (*Véanse los artículos 25 a 27 de esta Ley*). El régimen aplicable distingue: a) donativos de ciertos bienes; b) gastos en actividades de interés general; c) convenios de colaboración en actividades de interés general; d) programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Las entidades destinatarias de estas operaciones han de ser entidades acogidas a esa Ley.

#### 5. CORRECCIÓN A VALOR DE MERCADO DE CIERTAS PARTIDAS U OPERACIONES (I)

Con independencia de los valores contables, de su cómputo como ingreso o gasto, la Ley establece como **reglas de valoración** normas específicas que se proyectan en ciertas operaciones como son: transmisiones y adquisiciones lucrativas, societarias, operaciones vinculadas, cambios de residencia, paraísos fiscales y subcapitalización. A diferencia de las normas precedentes, que iban destinadas a limitar y concretar fundamentalmente el cómputo de los gastos deducibles o de los no deducibles, las reglas de valoración establecen abiertamente la posibilidad de una discrepancia cierta entre los valores contables y fiscales o incluso, considerar como ingreso o gasto partidas que contablemente no son ni ingreso ni gasto.

---

## 5.1. Contenido de las reglas de valoración: valor de mercado

Los artículos 15, apartado 2, 16 y 17 del TRIS se refieren al valor de mercado como valoración alternativa a la contable en ciertas operaciones o rentas. El valor de mercado sustituirá a los valores contables respectivos, sea para incrementar un ingreso o disminuir un gasto, sea para establecer una renta, sin perjuicio de que se establezca **la recuperación del valor de mercado** por otro sujeto pasivo del tributo.

### 5.1.1. Definición del valor de mercado<sup>43</sup>

El apartado 4 del artículo 16 del TRIS desarrolla unos métodos valorativos principales y otros supletorios a los anteriores.

Los métodos principales, alternativos, son:

- a) **Método del precio libre comparable**, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables.
- b) **Método del coste incrementado**, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes.
- c) **Método del precio de reventa**, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes.

De forma supletoria, cuando estos criterios por su complejidad no pudieran determinar el valor de mercado, se aplicarán los siguientes criterios:

- a) **Método de la distribución del resultado**, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- b) **Método del margen neto del conjunto de operaciones**, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su

---

<sup>43</sup> El artículo 16 del TRIS fue modificado por las normas: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y Ley 16/2007, de 4 de julio. Para los ejercicios iniciados hasta el 1 de diciembre de 2006, el apartado 3 del artículo 16 del TRIS estableció unos métodos para determinar el valor de mercado: a) *Método principal*, el valor de mercado del bien o servicio o de otros de características similares. b) *Métodos supletorios*, que subdivide en dos, 1) por el **margen de venta habitual** aplicado sobre el coste de adquisición, 2) Precio de reventa minorado **por el margen habitual**. En los supuestos que no puedan aplicarse los anteriores, c) *método residual*, o de distribución del resultado conjunto de la operación, teniendo en cuenta las circunstancias de cada parte de la operación.



caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes.

En cualquier caso, esos criterios de comparación deberán ser ajustados por las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

#### **Valor de mercado y valor razonable**

*La definición fiscal del valor de mercado queda establecida por el 'precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otras características similares, efectuando en este caso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación'.*

*La incorporación de las NIC / NIF introduce un elemento de comparación a uno de los criterios contables alternativos al coste de adquisición o al valor de realización como es el **valor razonable**. Éste se define como: cantidad por la que un activo podría ser entregado, o un pasivo liquidado, entre partes interesadas debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.*

*Como caso específico de concreción de las NIC / NIF, la Circular 4/2004 del Banco de España establece determinadas precisiones sobre el valor razonable (Norma 14 de la Circular), aplicable a activos o pasivos que no queden referidos a mercados abiertos.*

*El concepto valor razonable se aproxima en su objetivo al valor de mercado que establece la norma tributaria. Aproximación que podría ser trascendente en determinadas operaciones para la aplicación del tributo.*

#### **5.1.2. Naturaleza y procedimiento**

El valor de mercado ha de aplicarse como una valoración legal, en los supuestos tasados que correspondan, por el sujeto pasivo: el impuesto sobre sociedades se apoya en el deber de presentar declaraciones - liquidaciones, como instrumento básico de gestión. No obstante, la reiteración de la Ley al respecto determina que el valor de mercado sea, fundamentalmente, una presunción valorativa aplicable por la Administración, con remisión reglamentaria (apartado 9 del artículo 16 del TRIS<sup>44</sup>) al procedimiento que la misma deberá seguir para establecer dicha valoración. Los acuerdos con otras administraciones tributarias y las propuestas valorativas de los sujetos pasivos en operaciones vinculadas, cierran un perfil de un valor de naturaleza administrativa apoyado en una presunción *iuris et de iure* (que no acepta prueba en contrario).

#### **5.1.3. Rentas presuntas**

El artículo quinto de la Ley establece la presunción de rentas, en este caso *iuris tantum* que admiten prueba en contrario. En los supuestos en que dicha prueba no se establezca,

<sup>44</sup> La Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal regula una reforma significativa en el ámbito de las operaciones vinculadas (ver Capítulo siguiente). En particular, el apartado 9 establece las pautas de comprobación y liquidación, incluyendo la posibilidad de acudir a la tasación pericial contradictoria. Las obligaciones de documentación junto al régimen sancionador específico (apartados 2 y 10 del artículo 16 del TRIS) que se introduce, dibujan el perfil que el legislador utiliza para este nuevo marco de la tributación empresarial.

---

prosperará la presunción de obtención de renta y, en ese caso, se medirá la renta por **el valor de mercado**.

#### 5.1.4. Calificación de rentas por los ajustes del valor de mercado

El apartado 8 del artículo 16 del TRIS establece que la diferencia entre el valor convenido y el valor normal de mercado constituya una renta, cuyo tratamiento tributario será el que corresponda a la naturaleza de esa renta. En efecto, el ajuste podría determinar un mayor ingreso, gasto, inversión o desinversión a computar en la base imponible del impuesto.

En particular, cuando la vinculación quede establecida por las **relaciones socios y sociedad**, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad<sup>45</sup>.

#### 5.1.5. Imputación temporal y recuperación del valor de mercado

La Ley se inclina por el **ajuste bilateral** en las operaciones en las que se establezca el valor de mercado, en tanto que intervengan dos o más sujetos pasivos del tributo, residentes en España, incluso personas físicas que realicen actividades económicas sometidas al Impuesto sobre la Renta. En este contexto, para la entidad adquirente del bien o del servicio, valorado a precio de mercado, se establecen las reglas de **la recuperación temporal** y su imputación, artículo 18 del TRIS:

- a) **Elementos de activo circulante** en el período impositivo que generen un ingreso.
- b) **Elementos del inmovilizado no amortizable** en el período que se transmitan.
- c) **Elementos patrimoniales amortizables** en los años que resten de vida útil, siguiendo el mismo criterio sobre la diferencia que en los valores contables.
- d) **En los servicios**, en el ejercicio que se reciban, salvo que deban incorporarse a valores de inmovilizado, siguiendo las reglas anteriores.

## 5.2. Reglas de valoración en transmisiones lucrativas y societarias

El valor de mercado desplaza el valor contable o efectivo de una transacción, siendo el primer bloque de aplicación para las transmisiones lucrativas y las operaciones societarias. Asimismo, siguiendo la redacción de la Ley, se incluyen las correcciones valorativas en las transmisiones de inmuebles, que no puedan registrarse como existencias.

---

<sup>45</sup> El artículo 21.bis del RIS, según Real Decreto XXX/2007, desarrolla el apartado 8 del artículo 16 del TRIS, bajo la rúbrica de **ajuste secundario**. En la misma norma se regula la retención que procede practicar cuando se trate de una renta calificada como de beneficio para el socio, de la retención a los efectos del IRPF, del IS y del IRNR (modificación del artículo 103.2 del Reglamento del IRPF, artículo 62.7 del RIS y artículo 13.5 del Reglamento del IRNR).

### 5.2.1. Adquisiciones y transmisiones lucrativas

A diferencia de las personas físicas, a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, se les aplica este impuesto, y no el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las **adquisiciones lucrativas**. Los bienes o derechos adquiridos por una sociedad se imputan en la base por el valor de mercado en el ejercicio en que se reciban (modificación introducida por la Ley 13/1996), a diferencia de las normas contables, que se imputan en base **al principio de correlación de ingresos y gastos**, que emplazan su cómputo en el resultado en función del tipo de bien y derecho y en tanto que éstos determinen ingresos para la sociedad, siendo **un ingreso a distribuir en varios ejercicios**<sup>46</sup> cuando se trate de bienes amortizables o inmovilizados no amortizables.

Los bienes transmitidos a título lucrativo, no sólo pueden considerarse liberalidad y ser gasto no deducible, sino que además puede determinar una corrección en la base imponible al sustituir el valor contable del bien por su valor de mercado.

### 5.2.2. Operaciones societarias

Se entienden por operaciones societarias las que se desarrollan en el contrato societario de constitución, ampliación de capital, reducción, separación de socios, fusión, escisión, canje de valores, disolución y liquidación<sup>47</sup>. En estos supuestos se incide en hechos gravados por el Impuesto de Operaciones Societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a la vez que permite diferenciar el **régimen especial de fusiones y escisiones**, regulado en el artículo 83 y siguientes del TRIS. Se añaden como operaciones societarias las permutas y el reparto de dividendos o de reservas.

Para la sociedad que transmite el bien, es renta la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del citado bien. Para la sociedad que recibe el bien, como cuota de separación, distribución de beneficios y reservas y en la disolución, se integrará la diferencia entre el valor de mercado del bien recibido y el valor contable de la participación; en estos supuestos cabe aplicar la **deducción por dividendos percibidos** que regula el artículo 30 del TRIS.

Para los socios de sociedades que se fusionen o escindan, se integrará como renta la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.

En las participaciones de sociedades en transparencia fiscal, se añadirá al coste de adquisición los beneficios imputados no distribuidos, entre el período de adquisición y enajenación. En la transmisión de acciones o participaciones de sociedades de **mera tenencia de bienes**, el valor de enajenación será el que resulte de sustituir el valor teórico contable por el valor de los inmuebles según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado, si fuese inferior.

---

<sup>46</sup> Véase la mecánica de las cuentas 130, 131 y 132 del PGC de 2007 y, en concordancia la Nota 18ª de la Memoria de las cuentas anuales.

<sup>47</sup> Se asimila a la liquidación la transformación social de una entidad, cuando la entidad resultante no es sujeto pasivo del IS. Véase artículo 26.2.c del TRIS.

En los supuestos de reducción de capital, con finalidad distinta a la devolución de aportaciones, para los socios no constituye renta positiva o negativa<sup>48</sup>.

### 5.2.3. Corrección por depreciación monetaria

Con independencia de las reglas de valoración y del valor de mercado, el apartado noveno (antes décimo) del artículo 15 del TRIS regula la corrección por depreciación monetaria en el momento de la transmisión de elementos **del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles**. Con la redacción establecida por la Ley 16/2004, de 4 de julio, esos inmuebles quedan relacionados a la calificación contable –acorde con el PGC de 2007- como inmuebles que pertenecen al *inmovilizado* o a *activos no corrientes mantenidos para la venta*; ambas calificaciones y clasificaciones contables determinan que queden excluidos los inmuebles que sean calificados de activos corrientes, en general de existencias (fundamentalmente en empresas cuya actividad sea la promoción inmobiliaria).

Cuando se produzca una renta positiva, en estas transmisiones, se minorará hasta el límite de esa renta el resultado de aplicar el coeficiente de actualización al coste de adquisición y a las respectivas cuotas de amortización anuales, como depreciación monetaria producida desde el 1 de enero de 1983. Los coeficientes correctores se aplican para cada año, estableciéndose en la respectiva Ley de Presupuestos. La corrección monetaria se fija atendiendo el coeficiente de financiación durante el tiempo de tenencia del bien.

#### Corrección por depreciación monetaria

Sea  $N$  el valor neto contable del inmueble transmitido, de tal suerte que  $N = C - Am$ , siendo  $C$  el coste histórico y  $Am$  la amortización acumulada en el momento de la transmisión.

Sea  $V$  el valor de venta. La corrección monetaria es aplicable cuando:  
 $V - N = R > 0$ .

El cálculo de la corrección monetaria parte del año de adquisición  $t_0$  y alcanza el año de la transmisión,  $t_n$ . Si las amortizaciones anuales se corresponden a las cuotas  $A_0...A_n$ , será:

Actualización del coste histórico:  $C \times c_0 = C'$

Actualización de las amortizaciones:

$A_0 \times c_0, A_1 \times c_1, \dots, A_n \times c_n$  cuya suma será  $Am'$ .

La cantidad a corregir vendrá establecida por:

- 1) La diferencia de valores actualizados,  $C' - Am' = N'$  y el valor contable  $N$
- 2) Sobre la diferencia  $N' - N$  se aplicará el coeficiente de financiación,  $c_f$ , o relación entre fondos propios y la diferencia entre el pasivo total menos los derechos de crédito y tesorería.

Si  $c_f > 0,4$  la corrección monetaria será  $(N' - N)$

Si  $c_f \leq 0,4$  la corrección monetaria será  $c_f(N' - N)$

<sup>48</sup> La Ley 16/2007, de 4 de julio, elimina el apartado 9 del artículo 15 del TRIS en su redacción precedente, sustituyéndolo por el anterior apartado 10, relativo a la corrección monetaria aplicable a los inmuebles. En particular, el apartado 9 precedente establecía que la adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determina rentas positivas o negativas para la entidad adquirente. La eliminación de este apartado no constituye modificación alguna por cuanto el PGC de 2007, al regular las cuentas acciones propias (108 y 109) establece la posible afectación, en cargo o abono, a las cuentas de reservas.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

3) *En todo caso la corrección monetaria ha de ser inferior o igual a la renta R que se manifiesta en la transmisión.*

Los resultados extraordinarios positivos procedentes de la transmisión de elementos del inmovilizado material constituidos por inmuebles se corrigen por el efecto de la depreciación monetaria en función del año de adquisición, las amortizaciones realizadas durante el período de titularidad del bien y la forma de financiación del sujeto pasivo. Así se establece en el apartado 9 (antes 10) del artículo 15 del TRIS. Los coeficientes de corrección monetaria para los ejercicios 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007 se establecen en la Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007, respectivamente.

Año adq.	2003	2004	2005	2006	2007
ant. 1984	1,9956	2,0150	2,0420	2,0828	2,1286
1984	1,8120	1,8296	1,8541	1,8912	1,9328
1985	1,6736	1,6898	1,7124	1,7466	1,7850
1986	1,5754	1,5907	1,6120	1,6442	1,6804
1987	1,5008	1,5154	1,5357	1,5664	1,6009
1988	1,4339	1,4478	1,4672	1,4965	1,5294
1989	1,3712	1,3845	1,4031	1,4312	1,4627
1990	1,3175	1,3303	1,3481	1,3751	1,4054
1991	1,2727	1,2850	1,3022	1,3282	1,3574
1992	1,2443	1,2564	1,2732	1,2987	1,3273
1993	1,2282	1,2401	1,2567	1,2818	1,3100
1994	1,2059	1,2176	1,2339	1,2586	1,2863
1995	1,1577	1,1689	1,1846	1,2083	1,2349
1996	1,1026	1,1133	1,1282	1,1508	1,1761
1997	1,0778	1,0883	1,1029	1,1250	1,1498
1998	1,0640	1,0743	1,0887	1,1105	1,1349
1999	1,0566	1,0668	1,0811	1,1027	1,1270
2000	1,0513	1,0615	1,0757	1,0972	1,1213
2001	1,0297	1,0397	1,0536	1,0747	1,0983
2002	1,0171	1,0270	1,0408	1,0616	1,0850
2003	1,0000	1,0097	1,0232	1,0437	1,0667
2004		1,0000	1,0134	1,0337	1,0564
2005			1,0000	1,0200	1,0424
2006				1,0000	1,0220
2007					1,0000

*Supuesto de aplicación:*

Determinada Sociedad adquirió en 1991 un local comercial por 30 millones de ptas. La base amortización (construcción) fue de 18 millones, iniciándose la amortización efectiva el 1 de junio de 1991, de forma lineal al 2 por 100. El día 1 de mayo de 2006 se transmite por 500.000 euros. En el tiempo de titularidad del bien el coeficiente de financiación ha sido superior a 0,4.

Las amortizaciones históricas y las correspondientes actualizaciones se observan:

Valor de adquisición	30.000.000,00	180.303,63	1,3282	239.479,28
Amortizaciones:	<u>18.000.000,00</u>			
1991	180.000	1.081,82	1,3282	1.436,87
1992	360.000	2.163,64	1,2987	2.809,92
1993	360.000	2.163,64	1,2818	2.773,35
1994	360.000	2.163,64	1,2586	2.723,16
1995	360.000	2.163,64	1,2083	2.614,33
1996	360.000	2.163,64	1,1508	2.489,92
1997	360.000	2.163,64	1,1250	2.434,10
1998	360.000	2.163,64	1,1105	2.402,72
1999	360.000	2.163,64	1,1027	2.385,85
2000	360.000	2.163,64	1,0972	2.373,95
2001	360.000	2.163,64	1,0747	2.325,26
2002	360.000	2.163,64	1,0616	2.296,92
2003	360.000	2.163,64	1,0437	2.258,19
2004	360.000	2.163,64	1,0337	2.236,55
2005	360.000	2.163,64	1,0200	2.206,91
2006	120.000	<u>721,21</u>	<u>1,0000</u>	<u>721,21</u>
		32.093,99		36.489,21
Valores netos	A	<b>148.209,64</b>	B	<b>202.990,07</b>
Corrección monetaria máxima(B-A)			C	<b>54.780,43</b>
Coefficiente de financiación > 0,4			1	
Valor de Transmisión				500.000,00
Valor neto contable				<u>-148.209,64</u>
Resultado extraordinario			D	<b>351.790,36</b>
Corrección monetaria aplicable			(D>C)	<b><u>54.780,43</u></b>

**Cuestiones a resolver**

1. Si el resultado contable incorpora en su cálculo el gasto referido al Impuesto sobre Sociedades, razonar cuál es la magnitud efectiva de la que se parte para obtener la base imponible.
2. La ejecución de la auditoría de una sociedad pone de relieve la necesidad de incorporar determinados ajustes contables al balance y cuenta de pérdidas y ganancias. Establezca qué efectos podrán tener dichos ajustes en el cálculo de la base imponible.
3. La asunción del valor razonable determina posibles ajustes, unos aplicados a los resultados del ejercicio y los otros a la cuenta de ajustes sobre el patrimonio neto. ¿Cómo afectarán unos y otros ajustes a la base imponible?
4. Una Sociedad adquiere un equipo de proceso de datos por 30.000 €, cuya entrada en funcionamiento será el 1 de octubre. Sabiendo que el ejercicio social coincide con el año natural, establecer la amortización fiscal aplicando el método del coeficiente constante, la degresiva por coeficiente constante y la degresiva por suma de dígitos.
5. Una Sociedad participa en el 30 por 100 del capital social de otra. El coste de la participación ascendió a 250.000 €. El valor contable de la participación al inicio y fin del ejercicio, según libros de la participada, era de 120.000 y 80.000 €, respectivamente. Indique la provisión por depreciación deducible fiscalmente y establezca el importe del fondo de comercio financiero.
6. Los estatutos sociales de una Sociedad imponen la dotación de una reserva obligatoria irreplicable del 10 por 100 del beneficio bruto (antes de impuestos) con cargo a los propios resultados del ejercicio. Sabiendo que las correcciones valorativas ascienden a +20.000 € y que el resultado bruto es de 300.000, determine el resultado neto y la base imponible del ejercicio.
7. Una Sociedad tiene contabilizados como gasto: a) una insolvencia simple de un moroso, cuya antigüedad al cierre era de 4 meses, por 30.000 €; b) la dotación a la provisión por responsabilidades laborales por el acta de la inspección laboral que impone una sanción de 50.000 €, aún no firme y que está previsto recurrir; c) unos gastos por relaciones públicas, sin justificantes por 10.000 €; y, d) la provisión por premios, vinculados a promociones de venta, por 20.000 €. Establezca las correcciones oportunas al resultado bruto de 100.000 € para obtener la base imponible y el resultado del ejercicio.
8. Una Sociedad realiza la aportación no dineraria de determinados activos, valorados contablemente en 60.000 €. La Sociedad que amplía el capital social valora esos activos por 120.000 €. Una vez realizada la ampliación la primera Sociedad participa en la segunda en el 25 por 100 del capital social. Establezca el efecto impositivo para la Sociedad aportante y compare ese efecto con la incidencia con el resultado del ejercicio.
9. Una Sociedad distribuye dividendos mediante la entrega de acciones propias en autocartera. El coste de adquisición de las acciones entregadas asciende a 300.000 € y su valor de mercado se establece en 450.000 €. Establezca la consecuencia en la base imponible de la Sociedad que distribuye los dividendos y analice cuál deberá ser las anotaciones contables de esa distribución.
10. Una Sociedad adquirió un inmueble el 20 de mayo de 2000, por 400.000 €. Atendiendo los valores catastrales, a efectos del IBI, el recibo del año 2000 establecía un valor del suelo de 80.000 y un valor de la edificación de 120.000. La amortización aplicada ha sido lineal del 2 por 100. El inmueble se vende el 1 de octubre de 2007 por 650.000 €. Establecer la corrección monetaria aplicable para determinar la base imponible, sabiendo que el coeficiente de financiación ha sido superior al 0,4.





## **CAPITULO III:**

### **LA BASE IMPONIBLE (y II)**

#### **Sumario analítico:**

#### ***1. Corrección a valor de mercado de ciertas partidas y operaciones (y II)***

##### *1.1. Operaciones vinculadas*

###### *1.1.1. Concepto*

###### *1.1.2. Supuestos de vinculación y procedimiento*

###### *1.1.3. Supuestos específicos y propuestas valorativas*

###### *1.1.4. Operaciones vinculadas en Sociedades de profesionales*

##### *1.2. Cambios de residencia y operaciones con paraísos fiscales*

###### *1.2.1. Cambios de residencia*

###### *1.2.2. Operaciones realizadas con entidades residentes en paraísos fiscales*

##### *1.3. Subcapitalización*

#### ***2. Reinversión de beneficios extraordinarios (régimen transitorio)***

##### *2.1. Régimen aplicable hasta el 31 de diciembre de 2001*

##### *2.2. Derogación del artículo 21 de la LIS y aplicación transitoria*

#### ***3. Ingresos no computables (rentas exentas)***

##### *3.1. Rentas exentas para evitar la doble imposición internacional*

###### *3.1.1. Sobre dividendos de fuente extranjera*

###### *3.1.2. Rentas exentas obtenidas en transmisión de participaciones*

###### *3.1.3. Rentas exentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero*

###### *3.1.4. Restricciones en la aplicación de las exenciones*

##### *3.2. Rentas exentas por ayudas de PAC, PPC y otras ayudas públicas*

#### ***4. Deducción por inversiones para implantación de empresas en el extranjero (aplicación transitoria)***

#### ***5. Reducción de ingresos procedentes de activos intangibles***

##### *5.1. Contenido de la reducción*

##### *5.2. Límites y exclusiones*

#### ***6. Atribución e imputación de rentas***

##### *6.1. Atribución de rentas*

##### *6.2. Imputación de rentas*

#### ***7. Valoración en supuestos de activos ocultos y pasivos ficticios***

---

**8. Base imponible y compensación de pérdidas**

8.1. Base imponible previa

8.2. Límite a la compensación de pérdidas

8.3. Base imponible del ejercicio

**Anexo al Capítulo III: Partidas deducibles en función del beneficio**

**Objetivos del presente capítulo:**

- Establecer los supuestos de hecho que permiten calificar personas vinculadas y las operaciones vinculadas que realicen entre ellas.
- Analizar los diferentes casos de operaciones vinculadas y el alcance de propuestas valorativas a la Administración.
- Aplicar las valoraciones por el valor de mercado en otros supuestos tasados (cambios de residencia, operaciones con paraísos fiscales, subcapitalización).
- Delimitar los supuestos de rentas exentas por diferentes conceptos, en supuestos de inversiones en el exterior.
- Apuntar el concepto deducción en la base, como incentivo de determinadas inversiones extranjeras.
- Definir el alcance de las deducciones por ingresos de determinados intangibles.
- Recopilar la estructura determinante del cálculo de la base imponible del ejercicio.
- Analizar el sistema de compensación de bases imponibles negativas o compensación de pérdidas fiscales.
- Describir cálculos contable tributarios que inciden en el gasto por el impuesto y la correlación con la base imponible.

**Lectura básica:**

Para comprender este Capítulo, de forma imprescindible deberán leerse y analizar los siguientes artículos del TRIS:

- Artículos 16 y 17.
- Artículos 20 a 25.

### CAPITULO III:

#### 1. CORRECCIÓN A VALOR DE MERCADO DE CIERTAS PARTIDAS Y OPERACIONES (Y II)

##### 1.1. Operaciones vinculadas<sup>49</sup>

###### 1.1.1. Concepto

Bajo la denominación de operaciones vinculadas se instituye una técnica legislativa de prevención, por la que –de forma principal- las sociedades multinacionales a través de **los precios de transferencia** pueden desplazar beneficios a territorios de menor fiscalidad y, por tanto, evitar la minoración de impuestos en un determinado Estado. El **valor de mercado** se define como ‘aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia’<sup>50</sup>.

Sin embargo, aunque el origen que justifica las operaciones vinculadas lo constituyen operaciones externas, la Ley amplía el concepto a las **operaciones vinculadas internas**, por más que en éstas surgen diversas limitaciones en su aplicación: 1. La renta determinada por el conjunto de entidades no puede ser superior a la renta efectiva. 2. Los ajustes bilaterales y la recuperación del valor de mercado. Ambos límites convergen en no permitir una sobreimposición, que puede tener un signo contrario a la del concepto antielusivo cuando se trata de operaciones vinculadas externas, esto es, una de las partes es residente en España y la otra no.

Las operaciones vinculadas constituyen *una técnica presuntiva* en la valoración de componentes de la base imponible, que se apoya en el concepto **valor de mercado** que, en su caso, sustituye el valor efectivo de las operaciones y su reflejo contable, a los

---

<sup>49</sup> El régimen tributario de las operaciones vinculadas fue modificado de forma trascendente por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal. El Real Decreto XXX/2007 desarrolla en buena medida el cambio legal: a) por la modificación de los artículos del RIS; b) por la aprobación del Reglamento sobre procedimientos amistosos en materia de imposición directa, que se contienen en la mayor parte de Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición sobre la renta y al Convenio CE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de la corrección de beneficios de empresas asociadas.

El alcance de la modificación legal se proyecta en los siguientes extremos: 1) al establecer unas obligaciones de documentación; 2) regular el denominado *‘ajuste secundario’* deducido de una comprobación tributaria; 3) establecimiento de las pautas reglamentarias de la comprobación del valor de mercado; y, 4) regulación específica de un régimen sancionador. A los efectos de un análisis sistemático del precepto, estas modificaciones se proyectan en el Capítulo destinado a la gestión y liquidación del tributo y al régimen sancionador aplicable. El legislador pierde la sistematicidad que debería caracterizar a un texto refundido en aras a justificar una comprobación, que en la práctica, podría convertirse en la aplicación del tributo-sanción.

<sup>50</sup> La redacción originaria condicionaba el valor de mercado, a los efectos de su trascendencia tributaria, a que *se dé una menor tributación en España o se produzca un diferimiento del tributo*, así lo recogía el apartado primero del artículo 16 de la Ley, en su redacción vigente hasta el 30 de noviembre de 2006.

efectos de la liquidación del tributo. La aplicación del valor de mercado, como *valoración administrativa*, **no determinará una liquidación** del impuesto o del IRPF o del IRNR, **de una renta superior a la efectivamente obtenida** por el conjunto de las personas o entidades que hubiesen intervenido. Este límite de aplicación no opera cuando una de las partes vinculadas determine rendimientos en algún método de estimación objetiva<sup>51</sup>.

### 1.1.2. Supuestos de vinculación<sup>52</sup> y procedimiento

El apartado segundo del artículo 16 del TRIS establece los supuestos tasados de vinculación, que amplía considerablemente respecto de las normas precedentes del tributo, que cabe sistematizar en:

- 1) Una entidad y sus **socios** o partícipes y una entidad y sus consejeros o **administradores**.
- 2) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por **relaciones de parentesco**<sup>53</sup>, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el **tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores**.
- 3) Dos entidades que pertenezcan a un **grupo**.
- 4) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, o una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un **grupo**.
- 5) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un **grupo**.
- 6) Una entidad y otra entidad **participada por la primera indirectamente** en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- 7) Dos entidades en las cuales **los mismos socios, partícipes** o sus cónyuges, o personas unidas por **relaciones de parentesco**, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, **al menos, el 25 por ciento del capital social** o los fondos propios.
- 8) Una entidad residente en territorio español y sus **establecimientos permanentes** en el extranjero, o una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

<sup>51</sup> En general, esta referencia es aplicable a las personas físicas que desarrollan actividades económicas y están gravadas por el IRPF, determinando los rendimientos por el método de estimación objetiva.

<sup>52</sup> El artículo 16.3 del TRIS, según la redacción establecida por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

<sup>53</sup> Las relaciones de parentesco, por consanguinidad o afinidad, se determinan a partir del tronco común. Por ejemplo, dos hermanos tienen relación de segundo grado por consanguinidad; un tío y sobrino, de tercer grado, etc.

- 9) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los **grupos de sociedades cooperativas**.

En las operaciones vinculadas interviene siempre al menos una sociedad. Se establece que la relación socio sociedad sea con una participación **igual o superior al cinco por ciento**, que se reduce al uno por ciento cuando la sociedad cotice en mercados organizados.

#### **Sociedades holding españolas**

*Con el TRIS se perfila la tributación de las sociedades holding, o sociedades cuyos activos están constituidos por participaciones en otras sociedades. La **participación igual o superior al cinco por ciento**, límite ordinario para definir la vinculación, se mantiene como criterio para aplicar la reinversión de beneficios extraordinarios (ex-artículo 21, artículo 42 TRIS), para integrar plenamente la deducción por dividendos (artículo 30 del TRIS), para excluir del régimen de las sociedades patrimoniales como sociedades de cartera (artículo 61) o para excluir la retención sobre dividendos (artículo 140). No obstante este tratamiento deducido de los preceptos que se reseñan, el régimen especial de los grupos de sociedades es aplicable para participaciones superiores al setenta y cinco por ciento.*

Se considera que existe un grupo cuando una Sociedad ostente el control sobre otra Sociedad, atendiendo los criterios del artículo 42 del Código de Comercio<sup>54</sup>.

#### **Grupo de sociedades: control y unidad de decisión**

*La reforma del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio, establece la definición de Grupo a partir del control de una sociedad sobre otra, es decir, el vínculo necesario de que una sociedad participe en el capital de otra sociedad u ostente derechos de voto en la misma. La reforma precedente de 2003 incluyó la figura de grupo a través de la unidad de decisión, sin que fuera requisito necesario la citada participación. La unidad de decisión podrá o no determinar la existencia de un grupo y la obligación de consolidar del mismo. La misma Ley 16/2007, de 4 de julio, modifica el artículo 200 del TRLSSAA, al incorporar la información sobre unidad de decisión que no forme grupo en la memoria de las cuentas anuales.*

#### **Definición de grupo y proyección tributaria**

*Determinados parámetros para la aplicación de impuestos de carácter empresarial se apoyan en la definición de grupo, atendiendo su definición mercantil. Constituye Grupo el definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin incorporar sociedades o empresas asociadas y sociedades multigrupo. En el IAE, a los efectos de aplicar la exención atendiendo al volumen de operaciones; en el IS<sup>55</sup> a los efectos de aplicar el régimen especial de las empresas de reducida dimensión, son dos ejemplos inmediatos de la referencia tributaria a la existencia de grupo, atendiendo su definición mercantil.*

<sup>54</sup> El artículo 42 del Código de Comercio fue modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Esta modificación legal desplaza la que se produjo por la Ley 62/2003.

<sup>55</sup> Los artículos 11.4, 12.6, 21.1, ex23.4, 89.3, 107.3, 108.3 y 133.3 del TRIS contienen referencia explícita al artículo 42 del Código de Comercio.

Los sujetos pasivos han de declarar los ajustes que correspondan por diferencias notorias con el valor de mercado o con el valor con el que, en condiciones equivalentes, realizarían las operaciones con terceras personas no vinculadas. No obstante, la remisión reglamentaria junto con la propia concepción del valor de mercado, conceden a la Administración una potestad valorativa y discrecional, que en todo caso deberá seguir las pautas lógicas:

1. Calificar la operación como vinculada por las partes que intervienen.
2. Que los precios aplicados sean **notoriamente distintos** (análisis de comparabilidad) a los que se aplicarían entre partes independientes. La Administración ha de probar ambos.
3. Establecer el valor normal de mercado por la definición legal establecida, aportando las pruebas y los criterios escogidos.
4. Aplicar el valor de mercado a las operaciones vinculadas.
5. Comprobar que para el conjunto de las partes vinculadas no se produce una renta superior sometida al impuesto o al IRPF o al IRNR.
6. Ajuste por los valores, integración en la base y liquidación tributaria.

### 1.1.3. Supuestos específicos y propuestas valorativas

Con afectación a su consideración como gastos deducibles, se establecen dos supuestos específicos de vinculación<sup>56</sup>, condicionando la deducibilidad de gastos, valorados a precio de mercado

1. **La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas**, está condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una *ventaja o utilidad a su destinatario*. Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. El criterio de racionalidad se entiende cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

---

<sup>56</sup> Para los períodos iniciados con anterioridad al 1 de diciembre de 2006, el texto legal (artículo 16, apartados 4 y 5 del TRIS) establecía: 1. **Gastos por contribución a actividades de investigación y desarrollo**, que requieren un contrato previo que identifique el proyecto y el derecho a utilizar el resultado del mismo y los criterios de contribución y su proporción al derecho que genere. 2. **Gastos por servicios de apoyo a la gestión**, siendo necesario un contrato previo en el que se fijen los criterios de distribución y la identificación de los servicios a prestar.





Se pide determinar el importe aplicable de gastos por contribución de I+D aplicable a TK, S.A. siguiendo el criterio de la propuesta valorativa aceptada por la Administración tributaria española.

Solución propuesta:

Sociedades	Activos fijos	Nº operar.	Cifra negoc.
A	3.000	26	10.500
B	12.000	44	30.000
TK, S.A.	8.000	35	26.500
C	3.500	22	10.500
D	6.000	30	16.000
T Corp.	18.000	65	48.000
<b>Total</b>	<b>50.500</b>	<b>222</b>	<b>141.500</b>

Matriz de coef.reparto:

0,059405941	0,117117117	0,07420495
0,237623762	0,198198198	0,21201413
0,158415842	0,157657658	0,18727915
0,069306931	0,099099099	0,07420495
0,118811881	0,135135135	0,1130742
0,356435644	0,292792793	0,33922261

Vector colum.pond.

Activos	30%	0,30
Nº operarios	25%	0,25
Cifra negocios	45%	0,45

Multiplicación matriz coef x vector columna de ponderación:

0,080493288
0,216243039
0,171214785
0,07895908
0,12031074
0,332779068

Importe a distribuir 12.800.000,00

Distribución: (Vector columna anterior x importe a distribuir)

A	1.030.314,08
B	2.767.910,90
<b>TK, S.A.</b>	<b>2.191.549,25</b>
C	1.010.676,23
D	1.539.977,48
T Corp.	4.259.572,07
<b>Total</b>	<b>12.800.000,00</b>

En consecuencia, el importe aplicable como gasto deducible será 2.191.549,25 euros.

#### 1.1.4. Operaciones vinculadas en Sociedades de profesionales<sup>58</sup>

Para los períodos impositivos que se iniciaron con anterioridad al 1 de diciembre de 2006, para las **sociedades de profesionales**, esto es, aquéllas en las que sus ingresos proceden de actividades profesionales en más del 50 por 100, el valor de mercado se entenderá que coincide con la contraprestación satisfecha, con relación a actividades profesionales de personas vinculadas o, bien, de las prestaciones del trabajo personal.

<sup>58</sup> Este apartado es aplicable a los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de diciembre de 2006. La modificación del artículo 16 del TRIS mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, eliminó el apartado 7 que lo regulaba.

---

Para establecer esta fijación del valor de mercado, coincidente con la contraprestación, se exige que la Sociedad cuente con medios materiales y personales para el desarrollo de la misma<sup>59</sup>.

Para los períodos que se inicien a partir del 1 de diciembre de 2006, el precepto no es aplicable<sup>60</sup>.

## **1.2. Cambios de residencia y operaciones con paraísos fiscales**

### **1.2.1. Cambios de residencia<sup>61</sup>**

En los supuestos en que una sociedad residente en España o un establecimiento permanente en España trasladen su domicilio o los elementos afectos al mismo fuera del territorio español, se integrará la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales correspondientes. Análogo criterio se aplicará cuando un establecimiento permanente cese sus actividades en España.

### **1.2.2. Operaciones realizadas con entidades residentes en paraísos fiscales**

Con independencia de la limitación que se regula en los gastos deducibles a los servicios prestados por entidades residentes en paraísos fiscales, la Administración puede aplicar el valor normal de mercado al resto de operaciones que una sociedad española realice con esas entidades, siempre que determinen en España una tributación inferior o un diferimiento<sup>62</sup>.

## **1.3. Subcapitalización**

Constituye un supuesto específico de operación vinculada en la que una sociedad residente mantiene un endeudamiento con otra no residente, salvo que ésta sea una entidad financiera. En esta norma, los intereses de dicho endeudamiento que superen los que resultarían de un endeudamiento máximo de tres veces el **capital fiscal** (fondos propios de la sociedad) se considerarán dividendos, siendo gastos no deducibles. Salvo en los supuestos de entidades prestamistas residentes en paraísos fiscales, podrá solicitarse una propuesta valorativa a la Administración sobre endeudamiento distinto al máximo de tres veces el capital fiscal, siempre que se fundamente en el endeudamiento que el sujeto pasivo podría obtener de terceros no vinculados en condiciones de mercado.

---

<sup>59</sup> El apartado 7 del artículo 16 de la LIS fue introducido por la Ley 46/2002. Esta valoración especial de operaciones vinculadas coincide, y en parte es consecuencia, de la supresión del régimen de transparencia fiscal, modalidad de sociedades de profesionales. Por otra parte, esta concreción de valor de mercado en la contraprestación satisfecha otorga seguridad en las valoraciones, siendo que la vía presuntiva podría determinar situaciones especialmente lesivas.

<sup>60</sup> Véase la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de **sociedades profesionales**, en particular el artículo 10 sobre participación en beneficios o pérdidas.

<sup>61</sup> La Ley 25/2006, de 17 de julio, en adaptación interna de las Directivas de la UE, incorporó el régimen especial de diferimiento aplicable a los cambios del domicilio social a las Sociedades Europeas o a las Sociedades Cooperativas Europeas, cuando el domicilio se modifique de un Estado a otro de la UE (Véase artículo 83 apartado 7 del TRIS, según la redacción establecida por la ley referenciada).

<sup>62</sup> La Ley 36/2006 incorporó las obligaciones específicas de documentación que han de sustentar las citadas operaciones.

Las normas de subcapitalización no son aplicables<sup>63</sup> cuando la entidad vinculada no residente en España sea residente en cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea, salvo que ese territorio esté calificado reglamentariamente de paraíso fiscal.

### ***Intereses y cánones satisfechos por Sociedades de la UE***

*La Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, establece la no tributación en el Estado origen del pago de los intereses o de los cánones, salvo determinadas excepciones transitorias. Las sociedades asociadas se definen por participaciones significativas del al menos el 25 por 100.*

*Esta norma se completa con la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses.*

## **2. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS (RÉGIMEN TRANSITORIO)**

### **2.1. Régimen aplicable hasta el 31 de diciembre de 2001**

En la transmisión onerosa de elementos patrimoniales de inmovilizado material, inmaterial o de participaciones no inferiores al cinco por ciento en otras sociedades, siempre que se hubiesen poseído al menos un año con anterioridad a la transmisión, **cuando los importes se reinviertan en cualquiera de los elementos anteriores**, no se integrarán en la base imponible las rentas correspondientes, una vez deducida la corrección monetaria.

La renta no integrada en el período impositivo de la transmisión se integrará durante los siete años siguientes al cierre de aquel período o bien en un plazo inferior o superior si los elementos en los que se reinvierte tienen un plazo de amortización también inferior o superior, a elección del sujeto pasivo. Se establece **un diferimiento del resultado extraordinario**, con plazos de recuperación previamente determinados.

La reinversión habrá de realizarse entre el año anterior y los tres años siguientes. Asimismo, cabe la posibilidad de que el sujeto pasivo proponga **planes especiales de reinversión** a la Administración. Los elementos que sustancien la reinversión deberán permanecer siete años en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo que tengan plazos de amortización inferiores; la transmisión previa a estos plazos determinará la integración plena de la cuantía diferida, pudiendo a su vez acogerse a nuevas reinversiones.

En los supuestos de diferimiento sin que después se produzca la reinversión, la cuota diferencial se ingresará en el período impositivo en que venció aquel plazo, junto a los intereses de demora.

#### **Diferimiento y exención por reinversión**

*Siendo aplicable la exención por reinversión en el régimen especial de empresas de reducida dimensión hasta el año 1998, anteriormente se aplicaba a todos los sujetos pasivos en general. El diferimiento se instituye como un peculiar beneficio fiscal, por*

<sup>63</sup> Las Directivas 2003/48/CE y 2003/49/CE, ambas del 3 de junio, del Consejo establecen la armonización sobre tributación del ahorro en forma de intereses y el régimen de los cánones.

*el que se minorara la renta en el ejercicio de obtención y se aumenta en ejercicios sucesivos por la recuperación.*

Los artículos 31 a 39 ambos inclusive, del RIS de 1997, desarrollan y establecen los criterios de aplicación de la reinversión de beneficios extraordinarios que regula el artículo 21 de la LIS, en su redacción originaria. La reinversión de beneficios extraordinarios consiste en diferir la tributación de la renta que se manifiesta en la transmisión, siempre que venga determinada por la *transmisión onerosa* de elementos del inmovilizado material e inmaterial, sobre los que cabe aplicar previamente la corrección monetaria prevista en el artículo 15 apartado 11 de la LIS (redacción originaria), y sobre las participaciones significativas de al menos el 5 por ciento y titularidad de al menos un año en todo tipo de sociedades. Precisamente sobre estas participaciones se establece la incompatibilidad de la reinversión de beneficios extraordinarios y la aplicación de la deducción por dividendos percibidos o plusvalías de fuente interna, que se regula en el apartado 5 del artículo 28 de la LIS (redacción originaria).

En su aplicación, se establecen dos métodos de recuperación de la renta diferida: a) en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega del bien en que se materializó la reinversión, la aplicación por séptimas partes se realiza de forma lineal, observando que la recuperación será en diez años posteriores a la transmisión (3 más 7); b) en los períodos impositivos en que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se ha materializado la reinversión, en proporción a la amortización. Como caso especial ha de citarse el supuesto en que la reinversión consiste en edificios, siendo el apartado 2º del artículo 34 del RIS de 1997 el que establece que, en la parte correspondiente al suelo, la recuperación de la renta será, preceptivamente, por el método de séptimas partes, permitiendo implícitamente que sobre el valor de la construcción pueda aplicarse el criterio de proporcionalidad de las amortizaciones sucesivas.

#### **Ejemplos de aplicación:**

a) *Transmisión de un derecho de traspaso.*

El 1 de febrero de 1997 una sociedad satisface 15 millones por el derecho de traspaso de un bar, cuyo contrato de arrendamiento tiene una vigencia de 12 años. El 31 de agosto de 1999 transmite ese derecho por 30 millones, y tiene prevista la reinversión en la adquisición de otro derecho de traspaso e instalaciones para abrir otro bar en menos de dos años. Durante la titularidad del arrendamiento, la sociedad amortiza al 10% anual, en su caso prorrateada en meses. Cálculo del resultado extraordinario (a partir de 1999 no es aplicable la corrección monetaria, por no tratarse de un inmueble):

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
 APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

C.adquisición	15.000.000	
Amortizaciones: (10%)		
1997	1.375.000	
1998	1.500.000	
1999	1.000.000	3.875.000
V.N.C.	<b>11.125.000</b>	
Valor venta	30.000.000	
Rtdo.extroird.	<b>18.875.000</b>	
Renta fiscal suscep.reinversión		<b>18.875.000</b>

Suponiendo que efectivamente se reinvierte en otro derecho de traspaso e instalaciones dentro del plazo límite para la reinversión (hasta 3 años posteriores a la transmisión), por ejemplo el 1 de julio del año 2001, interesará optar por la recuperación de la renta en proporción a la amortización, anticipando un ejercicio su aplicación pero extendiendo durante dos ejercicios más su imputación en la base. Con la base descrita, al amortizarse el derecho de traspaso futuro al 10%, la recuperación puede estimarse de la forma:

2001	2002	2003	2004	2005	2006
943.750	1.887.500	1.887.500	1.887.500	1.887.500	1.887.500
2007	2008	2009	2010	2011	<b>TOTAL</b>
1.887.500	1.887.500	1.887.500	1.887.500	943.750	<b>18.875.000</b>

b) *Reinversión en un inmueble.*

Una sociedad adquiere una nave industrial por 90 millones de pesetas el 1 de octubre de 2001; el día 15 de diciembre enajena otra nave por 60 millones adquirida en 1986, que genera un resultado extraordinario de 27.500.000. Realizados los cálculos procedentes, la corrección monetaria asciende a 3.500.000 ptas. Sobre el resto de la renta se pretende acoger a la reinversión de beneficios extraordinarios. Desconociendo los importes efectivos del coste del suelo y de la edificación de la nave nueva, el recibo del IBI de 2001 contiene un valor catastral de 50 millones, correspondiendo 20 al valor del suelo y 30 al valor de la edificación. Esta nave fue construida en 1997. El coeficiente máximo de amortización es el 3%.

La renta diferida por reinversión es 24.000.000 (27,5 – 3,5), que a los efectos de recuperación se imputarán 9.600.000 al suelo (20/50) y 14.400.000 (30/50) a la edificación. El valor base de la amortización es 54.000.000 o proporción del valor de la edificación sobre el valor total (30/50) determinado por el valor catastral del IBI de 2001.

Aplicando de forma simultánea los dos criterios de recuperación de la renta diferida, el suelo por séptimas partes y la edificación en proporción a la amortización, se obtendría:

Año	Amortización	Rec.suelo	Rec.edif.	Total
2001	405.000	0	108.000	108.000
2002	1.620.000	0	432.000	432.000
2003	1.620.000	0	432.000	432.000
2004	1.620.000	0	432.000	432.000
2005	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
2006	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
2007	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
2008	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
2009	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
2010	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
2011	1.620.000	1.371.429	432.000	1.803.429
		<b>9.600.000</b>		
2012	1.620.000	0	432.000	432.000
2013	1.620.000	0	432.000	432.000
(...)				
2033	1.620.000	0	432.000	432.000
2034	1.620.000	0	432.000	432.000
2035	135.000	0	36.000	36.000
	<b>54.000.000</b>	<b>9.600.000</b>	<b>14.400.000</b>	<b>24.000.000</b>

## 2.2. Derogación del artículo 21 de la LIS y aplicación transitoria

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, derogó el artículo 21 de la LIS con efectos del 1 de enero de 2002. Al mismo tiempo, la citada norma incorporó el artículo 36.ter de la LIS, sustituyendo el régimen de diferimiento por reinversión en beneficios extraordinarios por el régimen de deducción por incentivos. En consecuencia, la reinversión de beneficios extraordinarios vigente ha de analizarse en el ámbito de las deducciones de la cuota.

No obstante lo anterior, *la disposición transitoria tercera* de la Ley 24/2001 reguló la aplicación transitoria del régimen derogado, siendo que en el apartado primero de la misma se establece que las rentas acogidas a la reinversión puedan acogerse al régimen de diferimiento, aunque la reinversión se produzca a partir del 1 de enero de 2002. Con este precepto, la aplicación del artículo 21 de la LIS puede proyectarse a ejercicios futuros, incluso a largo plazo si la reinversión consiste en inmuebles.

La disposición transitoria tercera permitió, además, dos opciones adicionales que tienen aplicación en la nueva deducción que se incorpora y sustituye al régimen de diferimiento. Los apartados 2º y 3º de la disposición transitoria se analizan, en consecuencia, en el ámbito de las deducciones de la cuota.

La disposición transitoria 3ª del TRIS recoge las normas precedentes, y regula la extensión temporal del régimen derogado.

## 3. INGRESOS NO COMPUTABLES (RENTAS EXENTAS)

### 3.1. Rentas exentas para evitar la doble imposición internacional

Como consecuencia de la incorporación de los artículos 20.bis y 20.ter de la LIS<sup>64</sup> mediante la promulgación del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, y la Ley

<sup>64</sup> En el Capítulo I se enuncian estas exenciones junto al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Desde una perspectiva sistemática correspondería a aquel epígrafe el análisis de estas

---

6/2000, de 13 de diciembre -que se corresponden con los artículos 21 y 22 del TRIS- se incorporan estas rentas exentas en la aplicación del tributo. Asimismo, procede apuntar en esta rúbrica determinadas ayudas públicas que tampoco se computan como ingreso en la base del tributo.

### **3.1.1. Sobre dividendos de fuente extranjera**

Cuando una entidad, sujeto pasivo en la modalidad personal, perciba dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, estos ingresos constituirán renta exenta cuando:

- a) El porcentaje de participación, directa o indirecta, sea de al menos el 5% en la entidad que los distribuye y que esa participación se ostente de forma ininterrumpida durante al menos un año o se mantenga hasta cubrir ese plazo.
- b) Que la sociedad participada haya estado gravada por un impuesto idéntico o análogo, respecto de los beneficios distribuidos, considerando incluso los tributos extranjeros que lo hubiesen gravado aún de forma parcial. Se considerará que se da este requisito<sup>65</sup> si la entidad es residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con intercambio de información.
- c) Que los beneficios distribuidos procedan de actividades empresariales en el extranjero. A estos efectos, se considerará que proceden de actividades empresariales cuando el 85% de los ingresos procedan de:
  - 1) Ingresos distintos a la titularidad de inmuebles rústicos y urbanos, no afectos a actividades empresariales, o cedidos en uso a entidades no residentes que pertenezcan al grupo de sociedades de la residente. Que no procedan de participaciones en capitales de entidades o sean producto de la cesión de capitales propios a terceros. Que sean consecuencia de rentas obtenidas por los elementos patrimoniales anteriores.

Se consideran obtenidas en el extranjero las actividades de comercio al por mayor, servicios, crediticias y financieras, aseguradoras y reaseguradoras, cuando la entidad participada disponga de los medios materiales y personales para realizar esa actividad.

---

exenciones, los requisitos y condiciones que permiten su aplicación, etc. Se estudian en este apartado por dos razones: La primera para respetar la pauta legal (que las incorpora en el ámbito de la base imponible y no en el que correspondería del hecho imponible y las exenciones); la segunda, porque con carácter general van a constituir ingresos contables que, por aplicación de la exención, no serán ingresos o rentas computables.

Ambos artículos sustituyen y derogan la aplicación de los artículos 29.bis y 30.bis, introducidos por el Real Decreto-Ley 8/1996, con redacción posterior de la Ley 10/1996, que incidían sobre los mismos supuestos, por más que tratados como una deducción de la cuota del impuesto.

Por último, destacar que los citados artículos son de aplicación a los ejercicios que se inicien a partir del 25 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio.

<sup>65</sup> La Ley 62/2003 modifica la redacción de este requisito, eliminando una prueba a contrario sobre tributación en Estados con Convenio.

- 2) Dividendos o participaciones en beneficios en otras sociedades no residentes, que en su caso cumplan el requisito anterior y cuando además el porcentaje de participación sea de al menos el 5%.

En ningún caso se aplicará la exención cuando la entidad no residente sea residente en un país o territorio calificado de paraíso fiscal.

Tampoco será gasto fiscal deducible la depreciación de la participación derivada de la distribución de dividendos. Cuando la entidad participada distribuya reservas se atenderá al acuerdo social o, en su caso, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a reservas.

### 3.1.2. Rentas exentas obtenidas en transmisión de participaciones

La renta positiva que se obtenga en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español, que cumpla los requisitos anteriores, estará exenta. Idéntico tratamiento se establece en los supuestos de separación de socios y de disolución de la entidad no residente.

En particular, la exención se aplicará:

- a) Cuando el valor de mercado de las participaciones en entidades residentes en territorio español y de los activos situados en dichos territorios *que posea la entidad no residente*, supere el 15% del valor de mercado de los activos totales. En este caso, la exención alcanza a la parte de renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos durante la tenencia de la participación.
- b) Cuando el sujeto pasivo hubiese efectuado correcciones de valor, fiscalmente deducibles: La exención se aplicará al exceso de renta obtenida en la transmisión sobre el importe de dicha corrección.
- c) Si la participación se hubiese adquirido a una Entidad que pertenezca a un Grupo de Sociedades, en el sentido mercantil, se procederá: 1) Si la transmisión produjera una renta negativa y la adquisición se realizó a una Sociedad del Grupo, que en su caso hubiese determinado una renta positiva exenta, la renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva con exención. 2) Si la transmisión produjera rentas positivas, éstas serán gravadas hasta el importe de las rentas negativas generadas en la adquisición a otra empresa del Grupo.

*Ejemplos de aplicación:*

*La sociedad española A participa en la sociedad no residente B. Adquirió la participación a la sociedad española A', sociedad filial del mismo Grupo, por importe de 1 millón de €. La transmisión se produce por 0,75 millones de €. La sociedad A' tuvo una renta positiva, exenta, de 0,1 millón de €.*

*La pérdida obtenida por A de 0,25 millones de € ha de minorarse por las rentas positivas exentas de A', es decir, 0,1 millón de €.*



---

*La sociedad española M participa en una sociedad no residente N. Adquirió la participación a la sociedad española M', sociedad matriz del Grupo por 1 millón de €. La transmisión se produce por 1,5 millones de €. La sociedad M' computó unas pérdidas en la transmisión de 0,2 millones de €.*

*La sociedad M obtendrá una renta positiva de 0,5 millones de €, de los cuales, 0,2 millones tributarán efectivamente y el resto, 0,3 millones de € constituirán renta exenta.*

### **3.1.3. Rentas exentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero**

De forma paralela a las rentas exentas constituidas por dividendos y transmisiones de participaciones significativas en sociedades extranjeras, están exentas las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades españolas en el extranjero, siempre que las mismas procedan de actividades empresariales –definidas como en los supuestos anteriores- y que hayan sido gravadas por un impuesto similar en el exterior, si además el establecimiento permanente no está situado en un país calificado de paraíso fiscal.

Si con anterioridad se hubiesen obtenido rentas negativas, integradas en la base imponible, la exención alcanzará a las rentas positivas minoradas con las rentas negativas computadas.

Para este caso, se considera *establecimiento permanente* en el extranjero cuando por cualquier título disponga en el extranjero, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, serán establecimientos permanentes los definidos como tales en el artículo 13 del TRIRNR.

### **3.1.4. Restricciones en la aplicación de las exenciones**

Las exenciones anteriores pueden aplicarse, en principio, por cualquier sujeto pasivo del Impuesto sin perjuicio de observar que los apartados 3 del artículo 21 y 4 del artículo 22 del TRIS LIS establezcan las limitaciones:

- a) Que las rentas procedan de agrupaciones de interés económico o de uniones temporales de empresas.
- b) Que sobre las mismas rentas se apliquen las deducciones de la cuota que regulan los artículos 31 y 32 del TRIS, precisamente por rentas obtenidas en el exterior.
- c) Cuando las filiales se constituyan en el exterior con la finalidad de obtener la aplicación de la exención. A tal efecto, se considerará esta circunstancia cuando la filial en el extranjero, operando en el mismo mercado que cualquier sociedad del Grupo haya cesado esa actividad, salvo que se pruebe la existencia de un motivo económico válido.

Como particularidad, para los establecimientos permanentes se aplicará la incompatibilidad de la exención con los artículos 31 y 32 del TRIS por cada establecimiento permanente, aunque existiesen varios en el territorio de un solo país.

---

### 3.2. Rentas exentas por ayudas de PAC, PPC y otras ayudas públicas

La disposición adicional 22 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF contempló como rentas exentas, es decir, que no se incluyen en la base imponible del impuesto:

- a) Las ayudas de política agraria comunitaria (PAC) que consistan en: abandono definitivo del cultivo del viñedo; prima de arranque de plantaciones de manzanos y de plataneras; abandono definitivo de la producción lechera; abandono definitivo y arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
- b) Las ayudas de política pesquera comunitaria (PPC) por abandono definitivo de la actividad pesquera.
- c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.
- d) En su caso, la percepción de ayudas públicas al abandono de la actividad del transporte por carretera.

La renta exenta será la diferencia entre las ayudas recibidas y las pérdidas patrimoniales de los elementos afectos. Si esta diferencia fuera negativa, ésta se integrará en la base imponible.

La disposición adicional 5ª de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y el artículo 17.6 del TRIS, contempla como rentas exentas o que no se incluyen en la base imponible las subvenciones concedidas para explotaciones forestales gestionadas con planes técnicos aprobadas por la Administración, siempre que el período de producción medio sea superior a veinte años.

La disposición adicional 2ª del TRIS contiene los preceptos reseñados, para la aplicación de estas exenciones.

### 4. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES PARA IMPLANTACIÓN DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO (APLICACIÓN TRANSITORIA<sup>66</sup>)

La incorporación del artículo 23 del TRIS, determina la aplicación de un incentivo fiscal inmediato, aplicado sobre la base imponible y no como deducción de la cuota. Dicho incentivo fiscal consiste en aplicar como gasto deducible, no condicionando su contabilización como gasto contable, en el año de la inversión, difiriendo la renta equivalente a los cuatro años siguientes y por partes iguales. En definitiva, se trata de una técnica adicional de *diferimiento del tributo* por la que unos importes, previsiblemente a pagar en un año determinado, se computan o satisfacen en los cuatro años siguientes.

La deducción en la base imponible será el importe de las inversiones realizadas para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes

---

<sup>66</sup> La Ley 35/2006 derogó el contenido del artículo 23 del TRIS con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

en territorio español que permitan alcanzar la mayoría de los derechos de voto en esas sociedades y que además cumplan los requisitos:

- a) Que la sociedad participada desarrolle actividades empresariales en el extranjero, definidas en el artículo 21 del TRIS. No procederá la deducción cuando la actividad principal sea inmobiliaria, financiera o de seguros ni cuando consista en la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes en territorio español.
- b) Que las actividades desarrolladas por la sociedad participada no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad.
- c) Que la sociedad participada no sea residente en la Unión Europea ni en un país calificado de paraíso fiscal.

El grado de participación y los requisitos anteriores deberán mantenerse durante al menos cuatro años. En el período impositivo en que se produjera el incumplimiento se integrarían en la base imponible las cantidades deducidas pendientes de integración.

Esta partida no será aplicable cuando la inversión en filiales extranjeras se realice con la finalidad de aplicar la deducción. Se presumirá esta finalidad cuando la misma actividad que desarrolle la filial y, en relación con el mismo mercado, se hubiese desarrollado con anterioridad en España por otra entidad perteneciente al Grupo de Sociedades y que haya cesado en la actividad, pudiendo probar la existencia de otros motivos económicos válidos.

El importe de la deducción queda limitado al 25 % de la base imponible previa del período, antes del cómputo de la misma, con un límite máximo anual de 5.000 millones de ptas (30.050.605,22 euros). Además, la deducción se reducirá en el importe de la depreciación del valor de la participación que haya sido fiscalmente deducible.

La deducción es incompatible con la aplicación de la deducción por actividades exportadoras establecida en el artículo 37 del TRIS (Ver Capítulo siguiente).

La recuperación de las cantidades deducidas se realizará en los cuatro ejercicios siguientes, por partes iguales. Si en alguno de esos ejercicios se produjera una depreciación de la participación, fiscalmente deducible, se integrará en la base imponible del mismo, el importe de la depreciación hasta completar la deducción.

## **5. REDUCCIÓN DE INGRESOS PROCEDENTES DE ACTIVOS INTANGIBLES<sup>67</sup>**

Esta reducción se establece sobre los ingresos computables, aunque en buena técnica tributaria la reducción debería establecerse sobre la base imponible para determinar la base liquidable. En todo caso, la reducción constituye un incentivo a las actividades de *investigación, desarrollo e innovación tecnológica* (I+D+IT) aplicada directamente en la base, frente a la técnica precedente de establecer el incentivo como deducción en la cuota. Además, la reducción se introduce con un condicional que puede afectar a la seguridad jurídica puesto que (disposición adicional 9ª de la Ley 16/2007) su aplicación

---

<sup>67</sup> El artículo 23 del TRIS, derogado primero por la Ley 35/2006, queda redactado en nuevo formato por la Ley 16/2007, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

---

queda condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, sin precisar que normas de la UE pueden contener esa condición.

### 5.1. Contenido de la reducción

La reducción aplicable será del **50 por 100** de los ingresos procedentes de la **cesión del derecho de uso o explotación** de patentes, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre información relativa a procedimientos industriales, comerciales o científicas. La reducción es aplicable a partir de los períodos impositivos que se inicien el 1 de enero de 2008.

La reducción será aplicable cuando se cumplan los requisitos que siguen:

- a) Que la entidad **cedente haya creado** los activos objeto de cesión.
- b) Que el **cesionario 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.**
- c) Que el cesionario **no resida en un país o territorio de nula tributación** o considerado como paraíso fiscal.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya **prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.**
- e) Que la entidad disponga de los **registros contables** necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

En el régimen especial de tributación consolidada se establece una ‘regla de consolidación fiscal’ con la finalidad de aplicar la reducción. Así, los ingresos y gastos derivados de la cesión, **no serán objeto de eliminación** para determinar la base imponible del grupo fiscal.

### 5.2. Límites y exclusiones

La reducción se establece **con límite cuantitativo**, puesto que la reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquél en que **los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.**

La reducción no es aplicable a otro tipo de intangibles, es decir, no es aplicable a los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo, distinto de los anteriores.

Cuando los ingresos que permitan aplicar la reducción hayan tributado en el extranjero, y a los efectos de aplicar *la deducción en la cuota para evitar la doble imposición internacional*, la reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) del TRIS.

## **6. ATRIBUCIÓN E IMPUTACIÓN DE RENTA**

### **6.1. Atribución de rentas**

Cuando un sujeto pasivo participe en uno de los entes que contempla el artículo 6 de la Ley, integrará en la base la porción de renta que deba atribuírsele según las reglas o pactos aplicables a los referidos entes. Asimismo, se atribuirán las deducciones y los anticipos tributarios del citado ente y en la misma proporción. La atribución de rentas puede ser positiva o negativa, sin limitación. Las normas de imputación quedan reguladas en los artículos 86 a 90 de la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

### **6.2. Imputación de rentas**

Se integran en la base imponible, como imputación de rendimientos, por participar en sociedades, sujetos pasivos acogidos a regímenes especiales del tributo, como son:

- a) Agrupaciones de interés económico.
- b) Uniones temporales de empresas.
- c) Transparencia fiscal (de forma transitoria hasta la supresión efectiva de este régimen tributario).
- d) Transparencia fiscal internacional.

En los casos a) y b) cabe imputar bases, positivas o negativas de dichas entidades. Por el contrario, en los supuestos c) y d) sólo se imputan rentas positivas.

#### **Obra benéfico social de las Cajas de Ahorro**

*Como tratamiento peculiar, el artículo 22 de la Ley establece la deducibilidad de las asignaciones para financiar la obra benéfico social, siempre que el cincuenta por ciento se aplique efectivamente en el mismo ejercicio o en el siguiente.*

## **7. VALORACIÓN EN SUPUESTOS DE ACTIVOS OCULTOS Y PASIVOS FICTICIOS**

En relación con la presunción de obtención de renta que se deduce para la ocultación, total o parcial, de activos y la existencia de pasivos ficticios, o deudas inexistentes, se computará en la base, *normalmente en fase de comprobación administrativa*: 1. Activos ocultos, por el valor de adquisición minorado por las deudas que financiaron su adquisición, siempre que tampoco estén contabilizadas; en su caso, el valor de adquisición debe probarse y en ausencia de esta prueba, se aplicarán las normas de comprobación de valores de la Ley General Tributaria (artículo 57, admitiendo la

tasación pericial contradictoria). 2. En los supuestos de pasivos ficticios, por el importe contabilizado de deudas inexistentes.

## 8. BASE IMPONIBLE Y COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

### 8.1. Base imponible previa

La suma algebraica de los diferentes componentes determinará la base imponible **previa** del ejercicio, que si obtuviera un resultado negativo podrá ser compensado en los **quince años inmediatos y sucesivos**, salvo para las entidades de nueva creación, cuyo cómputo temporal de compensación se inicia en el primer período impositivo en el que la base imponible sea positiva.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF modificó el plazo de compensación de pérdidas a **diez años** sobre el plazo que contenía la redacción originaria del artículo 23 de la Ley del IS que **era de siete**. Asimismo, las bases negativas pendientes de compensación correspondientes al primer ejercicio que se inicie el 1 de enero de 2002 podrán compensarse en ese plazo contado a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél que determinó la base imponible negativa (disposición transitoria 4ª de la Ley 24/2001).

#### Compensación de pérdidas en sociedades concesionarias

*Concesionarias de autopistas, túneles y vías de peaje, el plazo de compensación se inicia a partir del primer ejercicio impositivo en que obtengan bases imponibles positivas.*

### 8.2. Límite a la compensación de pérdidas

Las bases imponibles negativas serán compensables en su totalidad, salvo que la mayoría del capital social (acciones o participaciones) hubiese sido adquirida por persona o personas vinculadas **con posterioridad a la conclusión del ejercicio impositivo** al que corresponde la base negativa, siempre que, esas mismas personas o entidades, hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión y que la entidad con pérdidas no hubiese realizado explotaciones económicas en los seis meses anteriores a la adquisición. En este caso, la base imponible negativa compensable será la diferencia entre la base imponible negativa y la diferencia positiva entre aportaciones de los socios, bajo cualquier título, y su valor de adquisición.

### 8.3. Base imponible del ejercicio

Como resumen del presente capítulo:

<b><u>BASE IMPONIBLE (RESUMEN)</u></b>	
<b>1. (+) RESULTADO CONTABLE</b>	
<b>2. (+) AUMENTOS</b>	
<b>2.1. Exceso de gastos contables/gastos deducibles</b> (Amortizaciones, provisiones)	
<b>2.2. Gastos no deducibles</b>	
<b>2.3. Ajustes ingresos o rentas a valor de mercado</b> (Operaciones societarias, operaciones vinculadas)	
<b>2.4. Exceso de intereses por subcapitalización</b>	
<b>2.5. Recuperación rentas diferidas</b> (Reinversión, libertad de amortización)	
<b>2.6. Atribución e imputación de rentas</b>	
<b>2.7. Renta por activos ocultos y pasivos ficticios</b>	
<b>3. (-) DISMINUCIONES</b>	
<b>3.1. Gastos fiscales superiores a los contables</b> (Libertad amortización, arrendamiento financiero)	
<b>3.2. Recuperación del valor de mercado en gastos</b>	
<b>3.3. Diferimiento por reinversión de beneficios extraord.</b>	
<b>3.4. Ingresos contables no computables fiscalmente</b> (Rentas exentas, el impuesto como ingreso)	
<b>3.5. Dedución adquisición filiales extranjero</b>	
<b>3.6. Reducción de ingresos de intangibles</b>	
<b>3.7. Atribución e imputación de renta negativa</b> (Entes sin personalidad, AIE, UTE)	
<b>4. BASE IMPONIBLE PREVIA (<math>\pm 1 + 2 - 3</math>)</b>	
a) Si $(4) \leq 0$ <b>BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO</b> (Si $(4) < 0$ base imponible a compensar)	
b) Si $(4) > 0$ :	
<b><u>5. (-) COMPENSACION BASES NEGATIVAS EJERC. ANTERIORES</u></b>	
<b>6. BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO (<math>\geq 0</math>)</b>	

## ANEXO AL CAPÍTULO III:

### Partidas deducibles en función del beneficio

Un aspecto del cálculo liquidatorio del impuesto sobre sociedades que entraña cierto grado de complejidad viene establecido bien porque las normas contables sobre la determinación del beneficio neto y el disponible para su aplicación como dividendos o reservas, ha de contener todos los gastos que se han generado para su obtención, o bien porque otras normas establecen la deducibilidad de partidas resultantes de la aplicación específica del beneficio.

Entre las primeras cabe destacar la participación en beneficios de los administradores sociales y el recargo cameral, tributo a favor de las Cámaras Oficiales de Comercio Industria y Navegación, que se exige a las sociedades mercantiles (y también a las personas físicas que desarrollan actividades empresariales reguladas por el Código de Comercio). Entre las segundas, constituiría un ejemplo paradigmático el régimen fiscal de las cooperativas protegidas o especialmente protegidas, en tanto que las dotaciones a fondos de reserva obligatorios y al fondo de educación y promoción cooperativa son aplicaciones del excedente neto que, al tiempo, constituyen partida deducible en la base imponible del impuesto, incidiendo en la cuantía del gasto *impuesto sobre beneficios* y, por derivación, en el propio beneficio. Sin duda, los supuestos enunciados no cierran la casuística que pueda contemplarse, pero si constituyen una manifestación del problema que se plantea.

Supuestos de aplicación: En ciertas condiciones, en general, se pueden modelizar diferentes posibilidades de los gastos en función del beneficio o de otro parámetro. Sin embargo, será cada caso particular el que determine la forma de cálculo. Los cálculos que se detallan no varían si en lugar de tomar las diferencias temporales se toman las diferencias temporarias regularizadas en el ejercicio.

#### a) *Recargo cameral.*

Su contabilización al cierre contable está condicionada al principio de importancia relativa que cabe oponer al devengo y a la correlación de ingresos y gastos. En la práctica empresarial se siguen criterios de imputación que toman en consideración su generación jurídica: el recargo cameral se genera con el beneficio del año X, se devenga en la presentación de la declaración del impuesto en el año X+1, y se exige en el año X+2. El cálculo que se propone se realiza al cierre del año X, aunque habría motivos suficientes para considerar su contabilización efectiva en el año X+1.

La base imponible del recargo cameral coincide con la cuota líquida del impuesto sobre sociedades, esto es, una vez aplicadas las deducciones por doble imposición, las bonificaciones y las deducciones por incentivos de la cuota íntegra. La cuota se obtiene por la aplicación por tramos de la escala (Resolución 16/2001, de 29 de noviembre, de la DGT):



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

Tramos			Porcentaje
Pesetas	Euros		
Hasta 10.000.000	De	0,01 a 60.101,21	0,75%
De 10.000.001 a 100.000.000	De	60.101,22 a 601.012,10	0,70%
De 100.000.001 a 500.000.000	De	601.012,11 a 3.005.060,52	0,65%
De 500.000.001 a 1.000.000.000	De	3.005.060,53 a 6.010.121,04	0,55%
De 1000.000.001 a 2.000.000.000	De	6.010.121,05 a 12.020.242,09	0,45%
De 2.000.000.001 a 3.000.000.000	De	12.020.242,10 a 18.030.363,13	0,30%
De 3.000.000.001 a 4.000.000.000	De	18.030.363,14 a 24.040.484,18	0,15%
Más de 4.000.000.000	Más	24.040.484,18	0,01%

Cuya aplicación por tramos completos es:

				Tramo	Acumulado
60.101,21	1	0,75%		450,76	450,76
540.910,89	2	0,70%		3.786,38	4.237,14
2.404.048,42	3	0,65%		15.626,31	19.863,45
3.005.060,52	4	0,55%		16.527,83	36.391,28
6.010.121,05	5	0,45%		27.045,54	63.436,82
6.010.121,04	6	0,30%		18.030,36	81.467,18
<u>6.010.121,05</u>	7	0,15%		9.015,18	90.482,36
24.040.484,18				90.482,36	
Más 24.040.484,18	8	0,01%			

Para una sociedad que determinara una cuota líquida de 3.125.262,94 euros (520.000.000 pesetas), del impuesto sobre sociedades, le correspondería un recargo cameral:

60.101,21	0,75%	450,76
540.910,89	0,70%	3.786,38
2.404.048,42	0,65%	15.626,31
120.202,42	0,55%	661,11
<b>3.125.262,94</b>		<b>20.524,56</b>

Como ejemplo de aplicación: Sea una sociedad mercantil que presenta los datos que siguen, a los efectos de proceder al cierre contable del ejercicio. Beneficio antes de impuestos y antes del recurso cameral, 6.000.000 euros; diferencias permanentes del ejercicio + 600.000 euros; diferencias temporales del ejercicio +480.000 euros; deducciones por doble imposición 180.000 euros; deducciones por incentivos 150.000 euros. Si además se tiene que los anticipos tributarios ascienden a 1.200.000 euros, se trata de determinar el GIS, el beneficio neto y la liquidación por el IS.

Sea BAIp el beneficio antes de impuestos y recurso cameral; sean Dp las diferencias permanentes, Dt las diferencias temporales, D las deducciones por doble imposición y J las deducciones por incentivos.

La base para aplicar el recurso cameral -r- es la cuota líquida -CL- del IS, que se obtendría por:

$$CL = 0,35*(BAIp - r + Dp + Dt) - (D + J) = [0,35*(BAIp + Dp + Dt) - (D + J)] - 0,35 r$$

De donde se obtiene  $r \equiv$  Aplicación escala (CL).

En el caso planteado  $CL = [0,35*(6000+600+480)-(180+150)]*1000 - 0,35r =$

$$= (2.478.000 - 330.000) - 0,35r = 2.148.000 - 0,35r.$$

Como  $0,35r \ll 2.148.000$ , se tiene:

60.101,21	0,75%	450,76
540.910,89	0,70%	3.786,38
1.546.987,90	0,65%	10.055,42
2.148.000,00		14.292,56
- 0,35 r	0,65%	- 0,002275 r

de donde se obtiene  $r = 14.292,56 - 0,002275 r$

$$1,002275 r = 14.292,56 ; r = 14.260,11.$$

Como comprobación:

Contab.	BAIp	6.000.000,00	Fiscal
	r	-14.260,11	
	<b>BAI</b>	<b>5.985.739,89</b>	
	600.000,00 Dp	diferencias permanentes	600.000,00
	Dt	diferencias temporales	480.000,00
	6.585.739,89 BEI	<b>BI</b>	<b>7.065.739,89</b>
	2.305.008,96 CEI	CI	2.473.008,96
	-330.000,00 Deducciones	Ded.d.imp.	-180.000,00
	<b>1.975.008,96 GIS</b>	Ded.incent.	-150.000,00
		<b>CL</b>	<b>2.143.008,96</b>
	<b>Bfº = BAI-GIS=</b>	Antc.a cta.	-1.200.000,00
	<b>4.010.730,93</b>	<b>Cuota ing.</b>	<b>943.008,96</b>

Comprobación:

60.101,21	0,75%	450,76
540.910,89	0,70%	3.786,38
1.541.996,86	0,65%	10.022,98
2.143.008,96		<b>14.260,11</b>

**b) Participación en beneficios de los administradores.**

Cuando los estatutos sociales tengan prevista la retribución a los administradores en función de los beneficios, dicha partida minorará el beneficio neto disponible para los accionistas y ha de registrarse como un gasto previo a la obtención del beneficio del ejercicio, que es a su vez partida deducible en el impuesto sobre sociedades (La Ley de sociedades de responsabilidad limitada acota la participación al 10% de los beneficios netos).

En tanto que la participación es fiscalmente deducible, el problema que se plantea incide en el cálculo del efecto impositivo y de interrelación entre esa participación y el GIS. Denominando BAIp al beneficio antes de impuestos y de la participación en beneficios, P a la participación en beneficios, Dp diferencias permanentes, D deducciones por doble imposición y J deducciones por incentivos, en el supuesto de que la participación fuera del 10%, se obtendría:

$$P = 0,1 (BAI - GIS) = 0,1 (BAIp - P - GIS) \quad \text{y, además,}$$

$$GIS = 0,35 (BAIp - P + Dp) - (D + J)$$

Realizando los cálculos oportunos entre ambas igualdades, se obtiene:

$$\text{GIS} = [ 3,5 \text{ BAIp} + 3,85 \text{ Dp} - 11(\text{D+J}) ] / 10,65$$

$$\text{P} = [ 0,65 \text{ BAIp} - 0,35 \text{ Dp} + (\text{D+J}) ] / 10,65$$

Obsérvese que no inciden las diferencias temporales.

Como ejemplo de aplicación, sea una sociedad que presenta los siguientes datos al cierre del ejercicio: beneficio antes de impuestos previo, 600.000 euros; diferencias permanentes + 90.000 euros; diferencias temporales, -60.000 euros; deducciones por doble imposición 18.000 euros; deducciones por incentivos 12.000 euros; anticipos tributarios 120.000 euros.

Aplicando directamente la fórmula anterior de P, se tiene:

$$\begin{aligned} \text{P} &= [0,65 \cdot 600.000 - 0,35 \cdot 90.000 + (18.000 + 12.000)] / 10,65 = \\ &= \mathbf{36.478,87} \end{aligned}$$

Cuya comprobación se justifica:

	BAIp	600.000,00		
	P	<u>-36.478,87</u>		
	<b>BAI</b>	<b>563.521,13</b>		
90.000,00	Dp	diferencias permanentes	90.000,00	
	Dt	diferencias temporales	<u>-60.000,00</u>	
<u>653.521,13</u>	BEI	<b>BI</b>	<b>593.521,13</b>	
228.732,40	CEI	CI	207.732,40	
<u>-30.000,00</u>	Deducciones	Ded.doble im	-18.000,00	
<b>198.732,40</b>	<b>GIS</b>	Ded.incent.	<u>-12.000,00</u>	
	<b>Bfº=BAI-GIS</b>	<b>364.788,73</b>	CL	177.732,40
			Ant.trib.	<u>-120.000,00</u>
			<b>Cuota ing.</b>	<b>57.732,40</b>
	<b>P = 10%Bfº</b>	<b>36.478,87</b>		

La casuística puede complicarse al considerar el régimen de las empresas de reducida dimensión, con tipos escalonados del impuesto, y en el cálculo cruzado con el recargo cameral. En todos los supuestos anteriores se han hecho coincidir las deducciones aplicables con las aplicadas, incidiendo en los límites de aplicación de las deducciones que podrían determinar una laboriosidad numérica evidente.

### c) *El caso particular de las cooperativas.*

La Ley 43/1995, del IS dejó expresamente vigente el *Estatuto Fiscal de las Cooperativas*, Ley 20/1990, de 19 de diciembre. A modo de ejemplo ilustrativo se describe el cálculo que determina las dotaciones al *fondo de reserva obligatorio* y al *fondo de educación y promoción cooperativa*, siendo que son aplicaciones del resultado o excedente cooperativo o extracooperativo que a su vez determinan reducciones para la obtención de la base imponible. No se pretende con el ejemplo que se expone culminar el conocimiento de este régimen especial, sino que, ha de reiterarse su posición de ejemplo significativo.

El 50% de las dotaciones al FRO y el 100% de las dotaciones al FEPC son reducciones o partidas negativas de la base imponible, reduciendo el concepto del impuesto sobre beneficios o GIS e interrelacionando su importe recíprocamente (GIS/FRO/FEPC). Las cooperativas desdoblán su base imponible en dos elementos: a) los resultados cooperativos, b) los resultados extracooperativos; los primeros se gravan al tipo reducido del 20 por ciento, los segundos al tipo general del impuesto, el 35%. En las cooperativas especialmente protegidas es aplicable la bonificación del 50% de la cuota íntegra. Por último, se compensan cuotas íntegras negativas con cuotas positivas de ejercicios siguientes y entre ambos tipos de resultados; no se compensan bases imponibles. Las dotaciones a los fondos especiales, FRO y FEPC, quedan establecidas en las leyes sustantivas de las cooperativas, estatal o autonómicas, y en los estatutos sociales.

Sea  $a$  la dotación al FRO proveniente del resultado cooperativizado, que concreto en el 20% del excedente neto; sea  $b$  la dotación al FEPC, el 10% sobre el mismo importe. Sea  $a'$  la dotación al FRO que proviene del beneficio extracooperativo, coincidente con el 100% del mismo. Si denominamos EB el excedente antes de impuestos cooperativizado y BB el resultado antes de impuestos extracooperativos, E y B los resultados netos después de impuestos, GIc y GIe el gasto por el impuesto sobre sociedades devengado, P y P' las diferencias permanentes asignadas a una u otra modalidad de resultados, T y T' las diferencias temporales, D y D' las deducciones por doble imposición de cada resultado, J y J' las deducciones por incentivos, para las cooperativas fiscalmente protegidas se supone que no hay aplicación de la bonificación de la cuota por ningún concepto. Con los citados elementos puede establecerse:

$$GIc = 16/96 EB + 20/96 P - 100/96 (D+J) \quad \text{y además,}$$

$$E = 80/96 EB - 20/96 P + 100/96 (D+J)$$

Siendo las dotaciones  $a = 0,2 E$  y  $b = 0,1 E$ , en cuanto al resultado cooperativo. Para el extracooperativo será;

$$GIe = 17,5/82,5 BB + 35/82,5 P' - 100/82,5 (D'+J')$$

$$B = 65/82,5 BB - 35/82,5 P' + 100/82,5 (D'+J') = a'$$

Como ejemplo de aplicación, sea la cooperativa fiscalmente protegida que para el ejercicio corriente ofrece la información: EB, 180.000 euros; BB, 60.000 euros; P, -30.000 euros y P' = 0; T, -6.000 euros, T' -24.000 euros; D = 0 y D' 2.100; J, 3.000 y J'=0. Sustituyendo en cada caso en las fórmulas anteriores, se obtiene

$$E = 159.375; a = 31.875; b = 15.937,50; B = a' = 49.818,18$$

Suponiendo que los anticipos tributarios de la sociedad ascienden a 90.000 euros, el cálculo liquidatorio que se deriva será:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

<b>EB</b>		<b>180.000,00</b>		<b>BB</b>		<b>60.000,00</b>	
Contable		Fiscal		Fiscal		Contable	
-30.000,00	Dif.perman.	-30.000,00		0,00	Dif.perman.	0,00	
-15.937,50	0,5 Dot FRO	-15.937,50		-24.909,09	0.5 Dot FRO	-24.909,09	
-15.937,50	Dot FEPC	-15.937,50		0,00		0,00	
	Dif.temporal	-6.000,00		-24.000,00	Dif.temporal.		
118.125,00	EEl/ Bic	<b>112.125,00</b>		<b>11.090,91</b>	Bie / BEI	35.090,91	
23.625,00	CEI/ CI 20%	<b>22.425,00</b>		<b>3.881,82</b>	CI 35%/CEI	12.281,82	
	<b>C.Integra</b>	<b>26.306,82</b>					
	Ded.doble im	-2.100,00				-2.100,00	
	C.semiliq.	24.206,82					
-3.000,00	Ded.incent.	-3.000,00					
<b>20.625,00</b>	<b>Gic</b>				<b>Gie</b>	<b>10.181,82</b>	
	Cuota liquida	21.206,82					
	Antic.tribut.	-90.000,00					
	<b>Cuota ingres.</b>	<b>-68.793,18</b>					

<b>E=EB-GIC</b>	<b>159.375,00</b>	<b>B=BB-GIE</b>	<b>49.818,18</b>
<b>a= 0,2 E</b>	<b>31.875,00</b>	<b>a'= 100%B</b>	<b>49.818,18</b>
<b>b= 0,1 E</b>	<b>15.937,50</b>		

Sin duda, en la realidad empresarial pueden darse supuestos más amplios y variados que los expuestos, empezando por la participación de altos cargos en el beneficio, o la participación laboral, o inclusive el tratamiento de *las cuentas en participación* o de *créditos participativos*.

**d) Cuentas en participación.**

Los artículos 239 a 243 del Código de Comercio regulan los contratos de las cuentas en participación; un empresario, *gestor*, recibe un capital del cuenta partícipe, *no gestor*, a cambio de una participación en el beneficio procedente de un negocio, obra o de la totalidad de la actividad empresarial del gestor; dicha participación puede pactarse incluso a riesgos o quebrantos. El PGC de 1990 desarrolla las subcuentas 6510, *beneficio transferido*, 6511 *pérdida soportada*, 7510 *pérdida transferida*, 7511 *beneficio atribuido*, para registrar en la contabilidad del gestor y del cuentapartícipe no gestor los movimientos que correspondan a la aplicación del beneficio.

En el ámbito tributario y de forma reciente, los contratos de cuentas en participación han oscilado en su tratamiento: a) en el período de 1979 a mayo de 1985, las cuentas en participación se gravaban sin más en el impuesto sobre sociedades del socio gestor, siendo el beneficio distribuido al socio no gestor un dividendo; b) desde mayo de 1985 hasta 1991, la retribución al socio no gestor se contemplaba como gasto deducible en el gestor y al primero se le calificaba como rendimiento de cesión de capitales; c) entre 1992 y 1995 se vuelve al tratamiento inicial de gravar en el socio gestor el impuesto sobre sociedades y la distribución al no gestor como dividendos; d) con la promulgación de la Ley 43/1995, la retribución al no gestor es gasto deducible y no tiene éste tratamiento de dividendo. Precisamente, la *disposición transitoria vigésima tercera* de la Ley 43/1995 establece el régimen transitorio de beneficios integrados en la base del socio gestor a los efectos de consideración de dividendos.

Valga como ejemplo una sociedad promotora inmobiliaria que ha recibido un capital merced un contrato de cuentas en participación, comprometiéndose a pagar el 25% del beneficio bruto, deducido el impuesto sobre sociedades obtenido en la promoción, o cero si el resultado fuera adverso. Al establecerse la participación por el beneficio y

tener la consideración de gasto deducible, se tendrá un cálculo muy parecido al que se detalla en la participación de los administradores:

$$P = 0,25 (BAIp - GIS) \quad y,$$

$$GIS = 0,35 (BAIp - P + Dp) - (D+J)$$

Realizando las operaciones correspondientes, se tiene:

$$GIS = [0,2625 BAIp + 0,35 Dp - (D+J)] / 0,9125$$

$$P = [0,65 BAIp - 0,35 Dp + (D+J)] / 3,65$$

Sirva como comprobación el supuesto que sigue:

El beneficio antes de impuestos asciende a 300.000 euros; la sociedad tiene una diferencia permanente de - 60.000 euros y una diferencia temporal de +30.000; las deducciones por doble imposición son 15.000 y las deducciones por incentivos 3.000; los anticipos tributarios realizados son 12.000. Aplicando el cálculo descrito, P = 64.109,59 euros.

	BAIp	300.000,00	
	P	<u>-64.109,59</u>	
	<b>BAI</b>	<b>235.890,41</b>	
<u>Contab.</u>			<u>Fiscal</u>
-60.000,00 Dp	Diferencias permanentes		-60.000,00
Dt	Diferencias temporales		<u>30.000,00</u>
175.890,41 BEI	<b>BI</b>		<b>205.890,41</b>
61.561,64 CEI	CI		72.061,64
-18.000,00 (D+J)	Deducc.doble impositic		-15.000,00
<u><b>43.561,64 GIS</b></u>	Deducc.incentivos		<u>-3.000,00</u>
	<b>CL</b>		<b>54.061,64</b>
	Anticipos tributarios		<u>-12.000,00</u>
	<b>Cuota a ingresar</b>		<b><u>42.061,64</u></b>
Base distribución cuentapartícipe:			
BAIp - GIS =	256.438,36		
P (25%) =	<u><b>64.109,59</b></u>		
B <sup>p</sup> =BAI-GIS=	<u><b>192.328,77</b></u>		

**Cuestiones a resolver:**

- 1. Una Sociedad A participa en el capital de otra B con el 20 por 100. Durante el año, A ha transmitido productos a B por 500.000 €, cuyo valor de mercado se estima en 600.000 €. Al final del ejercicio B poseía en stock el 25% de las compras realizadas a A. Establezca el juego de ajustes extracontables para los años n y n+1 de ambas sociedades, al objeto de obtener la base imponible.*
- 2. Una Sociedad no residente en la UE decide realizar la siguiente inversión en España: constituirá la sociedad participada A, como socio único, con un capital de 100.000 €; adicionalmente, para afrontar inversiones permanentes y activos circulantes le concederá un préstamo de 3 millones de €, al 3,25% de interés anual, estableciendo una carencia sobre el principal de tres años. Al final del 2º ejercicio se tiene: a) BAI, 1,5 millones de €; b) intereses cargados de la sociedad matriz 95.000 €; c) capital social 100.000 € y reservas 50.000. Establezca los ajustes que correspondan para obtener la base imponible del ejercicio.*
- 3. Una Sociedad española obtiene de una filial residente en un Estado, con el que España tiene suscrito Convenio con cláusula de información, unos dividendos de 200.000 €, cuya retención en la fuente fue de 20.000 €. Asimismo, en esa filial, participaba en el 60 por 100 del capital social, cuyo coste de adquisición fue de 4,2 millones de €. Transmite el 10 por 100, obteniendo 1,5 millones de €. Ambos ingresos están registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Plantee los ajustes que correspondan por la obtención de ambas rentas, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto.*
- 4. Una Sociedad adquirió el 75 por 100 de las acciones de otra sociedad B, por 450.000 €. En el momento de la adquisición, B tenía pendiente de compensar pérdidas por 300.000 €. En el presente ejercicio B obtiene una base previa positiva de 200.000 €. Analice cómo opera y por qué importe el límite de compensación de pérdidas en la sociedad B.*
- 5. Una Sociedad A participa en una UTE, que le notifica la imputación de 250.000 € de base y que, al mismo tiempo, el beneficio obtenido se retendrá en la propia UTE para desarrollar nuevos proyectos. Establezca los ajustes para determinar la base imponible de A y proponga que trascendencia contable determinará esa imputación (el BAI de A, previo a la imputación, es de 200.000 euros).*





## **CAPITULO IV:**

### **TIPOS IMPOSITIVOS. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES. DEUDA TRIBUTARIA.**

#### **Sumario analítico:**

- 1. Tipos impositivos y cuota íntegra**
- 2. Deducciones y bonificaciones: cuota líquida**
- 3. Deducciones para evitar la doble imposición interna**
- 4. Deducciones para evitar la doble imposición internacional**
  - 4.1. Por impuestos satisfechos en el extranjero
  - 4.2. Sobre dividendos de fuente extranjera
  - 4.3. Incompatibilidad de las deducciones y las rentas exentas
  - 4.4. Régimen transitorio de las deducciones por rentas obtenidas de establecimientos permanentes y dividendos de fuente extranjera
    - 4.4.1. Rentas de establecimientos permanentes en el extranjero
    - 4.4.2. Dividendos y plusvalías de fuente extranjera
- 5. Bonificaciones**
  - 5.1. Por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
  - 5.2. Actividades exportadoras cinematográficas y editoriales
  - 5.3. Servicios municipalizados
  - 5.4. Referencia a otras bonificaciones
- 6. Cuota semilíquida: simultaneidad de deducciones y bonificaciones**
- 7. Deducciones por incentivos**
  - 7.1. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica
    - 7.1.1. Actividades de investigación y desarrollo
    - 7.1.2. Actividades de innovación tecnológica
    - 7.1.3. Actividades que no constituyen I+D+IT
    - 7.1.4. Normas comunes de I+D+IT
  - 7.2. Actividades de exportación
  - 7.3. Inversiones en bienes de interés cultural y producción editorial
  - 7.4. Inversiones en transporte público por carretera. Inversiones en primer ciclo de educación infantil
  - 7.5. Inversiones en activos para la protección del medio ambiente y energías renovables
  - 7.6. Gastos de formación profesional

- 7.7. *Creación de empleo para discapacitados*
  - 7.8. *Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*
    - 7.8.1. *Régimen aplicable a partir de 1 de enero de 2002*
    - 7.8.2. *Régimen aplicable a partir de 2007 y siguientes*
    - 7.8.3. *Deducciones de régimen transitorio*
  - 7.9. *Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones o por aportaciones a patrimonios de personas con discapacidad*
  - 7.10. *Otras deducciones*
  - 7.11. *Deducciones pendientes de ejercicios anteriores*
  - 7.12. *Aplicación de las deducciones por incentivos*
  - 7.13. *Donativos, donaciones y aportaciones deducibles*
  - 7.14. *Aplicación transitoria de las deducciones. Esquema*
- 8. Cuota líquida**
- 8.1. *Imputación de deducciones y bonificaciones*
  - 8.2. *Cuota líquida: orden de aplicación de las deducciones por incentivos*
- 9. Deuda tributaria y derecho a devolución**
- 9.1. *Anticipos tributarios deducibles*
  - 9.2. *Imputación de anticipos tributarios*
  - 9.3. *Cuota diferencial o derecho a devolución*
  - 9.4. *Deuda tributaria*

### **Objetivos del presente capítulo:**

- Analizar la diversidad de tipos impositivos atendiendo a la naturaleza de las entidades o entes, sujetos pasivos del tributo.
- Establecer la aplicación de los tipos impositivos, atendiendo a los períodos impositivos 2006, 2007 y 2008 y siguientes.
- Determinar la cuota íntegra, mediante la aplicación del tipo impositivo a la base imponible.
- Distinguir las modalidades de minoración de la cuota íntegra, mediante la aplicación de deducciones y bonificaciones, de naturaleza distinta.
- Aplicar las deducciones para evitar la doble imposición interna, por la percepción de dividendos o por las plusvalías de fuente interna.
- Delimitar las deducciones para evitar la doble imposición internacional, sean como impuesto soportado en el extranjero sea por la percepción de dividendos de filiales extranjeras o por plusvalías en acciones y participaciones en esas filiales.
- Analizar las bonificaciones aplicables.
- Calcular la cuota íntegra ajustada o cuota semilíquida, como límite objetivo de las deducciones por incentivos, en general.
- Estudiar las distintas deducciones para incentivar actividades.
- Concretar los conceptos de investigación, desarrollo, innovación tecnológica y fomentos de las nuevas tecnologías de la información.
- Configurar las deducciones por otros conceptos, actividades exportadoras, activos medioambientales, etc.
- Analizar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y los supuestos específicos de aplicación.
- Puntualizar el régimen transitorio de las deducciones por incentivos, su aplicación decreciente y su futura eliminación.
- Determinar la cuota líquida.
- Establecer la liquidación del tributo por aplicación sobre la cuota líquida de los anticipos tributarios y calcular la cuota diferencial o el derecho a devolución resultante.

### **Lectura básica:**

Para la comprensión y conocimiento de este Capítulo es imprescindible la lectura de:

- Artículos 28 a 44 y 46 del TRIS.
- Disposiciones adicionales 8ª, 9ª y 10ª del TRIS.
- Disposiciones transitorias 20ª y 21ª, 23ª y 25ª del TRIS

Asimismo, en lo que proceda, los artículos 33 a 40 del RIS.

## CAPITULO IV:

### 1. TIPOS IMPOSITIVOS Y CUOTA ÍNTEGRA

La cuota íntegra es el resultado de aplicar los tipos de gravamen a la base imponible positiva del período (con la excepción del régimen de cooperativas). Los tipos de gravamen son proporcionales y se aplican **según la naturaleza y características** del sujeto pasivo. El artículo 28<sup>68</sup> del TRIS establece:

Sujetos pasivos	Tipo %
En general y además, a) Resultados extracooperativos de cooperativas b) Actividades de refinó y almacenamiento de petróleos	35
a) Mutuas de seguros generales, entidades de previsión social b) Sociedades de garantía recíproca y de reafianzamiento c) Cooperativas de crédito y cajas rurales d) Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos (y partidos políticos) e) Fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro (no acogidas a Ley 30/1994) f) Fondos de promoción de empleo g) Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas h) Puertos del Estado y Autoridades portuarias	25%
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas	20%
Fundaciones y asociaciones de utilidad pública (Ley 49/2002)	10%
a) Sociedades de inversión mobiliaria (títulos admitidos a negociación en Bolsa de Valores) b) Fondos de inversión mobiliaria y fondos de inversión en activos del mercado monetario c) Sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria (*) d) Fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones (Ley 8/1987)	0%
Entidades de exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos	40%

(\*) Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria que tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y,

<sup>68</sup> Véanse las modificaciones incorporadas por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, de partidos políticos, la Ley 23/2005, de 18 de noviembre de Instituciones de Inversión Colectiva y la Ley 25/2006, de 17 de julio.

que además, las viviendas, las residencias de estudiantes y las residencias de la tercera edad, representen conjuntamente más del 50 por 100 de su activo.

El apartado 5 del artículo 28 del TRIS (redacción Ley 35/2003) condiciona la aplicación del tipo impositivo del 1 por 100 a Instituciones de Inversión Colectiva a que se disponga del número mínimo de socios que establece la ley reguladora.

En el régimen de Canarias se aplican tipos especiales<sup>69</sup>.

Cabe apreciar que los tipos impositivos se diferencian haciendo coincidir en varios supuestos su aplicación a regímenes especiales del Impuesto (Entidades parcialmente exentas, instituciones de inversión colectiva, investigación y explotación de hidrocarburos) o bien con las leyes que se aplican junto a la del Impuesto (Régimen de cooperativas, fundaciones, fondos de pensiones).

**Los tipos impositivos general e incrementado varían en su aplicación temporal, atendiendo a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2006, 2007 y 2008 y siguientes de la forma** (disposición adicional 8ª del TRIS<sup>70</sup>):

Tipos:	2006	2007	2008 y sigs.
General	35%	32,50%	30%
Incrementado	40%	37,50%	35%

Para el régimen especial de las **empresas de reducida dimensión** que en su caso debieran tributar al tipo general, a partir del ejercicio de 1997 y hasta 2004, fueron de aplicación los tipos progresivos del 30, hasta quince millones de pesetas ó 90.151,81 euros de base y 35 por ciento, por el exceso. A los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2005<sup>71</sup> y 2006, el primer tramo se aplicó hasta 120.202,41 euros de base. Para los ejercicios que se inicien a partir del **1 de enero de 2007**<sup>72</sup>, el primer tramo sobre 120.202,41 euros se aplica el **25 por 100** y el exceso al **30 por 100**.

La **cuota íntegra** se obtiene por la aplicación del *tipo impositivo sobre la base imponible*. Cuando concurren diferentes tipos (empresas de reducida dimensión o cooperativas), la cuota íntegra será la suma de obtener las fracciones de cuota atendiendo a cada tipo impositivo.

## 2. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES: CUOTA LÍQUIDA

La cuota íntegra ha de minorarse por la aplicación de deducciones y bonificaciones, dando como resultado **la cuota líquida** del período impositivo, que mide el gravamen efectivo del impuesto. En pura lógica de técnica liquidatoria, tanto la cuota íntegra como la cuota líquida han de tener un valor cero o positivo (a excepción del régimen de

<sup>69</sup> El Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, introduce modificaciones en la Ley 19/1994, de 6 de julio, sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En particular se modifican los artículos 41 y siguientes de esa Ley con relación a las entidades de la Zona Especial Canaria. Concretamente, el artículo 43 regula tipos de gravamen especiales en el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>70</sup> Incorporada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

<sup>71</sup> Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005.

<sup>72</sup> Modificación del artículo 114 por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. En este régimen, la modificación de los tipos fue inmediata para el ejercicio siguiente a la aprobación de la Ley, a diferencia del tipo general que la reducción del tipo se aplica en dos períodos consecutivos.

cooperativas), desplazando créditos fiscales por inaplicabilidad de deducciones por insuficiencia de cuota, los que podrán aplicarse en ejercicios siguientes.

La Ley sistematiza en tres bloques las deducciones o bonificaciones:

- a) **Deducciones técnicas o para evitar doble imposición**, interna o internacional.
- b) **Bonificaciones**, territoriales o por la naturaleza de ciertas actividades.
- c) **Deducciones para incentivar actividades**, investigación, exportación, inversión en activos fijos, reinversión de beneficios extraordinarios, etc.

A efectos de exposición, las deducciones técnicas para evitar la doble imposición se estudian y analizan distinguiendo las que proceden de rentas internas y las que proceden de rentas obtenidas en el extranjero.

### 3. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

Cuando se integren en la base imponible rentas, calificadas como dividendos, participaciones en beneficios u otras rentas asimiladas, el sujeto pasivo que las percibe podrá deducir la porción de cuota íntegra derivada de esos dividendos<sup>73</sup> (*dividendos íntegros percibidos por el tipo impositivo*), en los siguientes porcentajes:

- 1) El 50%, en el caso general

#### **Excepción: el llamado lavado de cupón**

*Desde el ejercicio iniciado desde el 1 de enero de 1998, se excluyen de la deducción los dividendos procedentes de acciones o participaciones adquiridas y enajenadas en el plazo de dos meses antes y después a la percepción del dividendo (Inciso incorporado por la Ley 66/1997).*

*Esta operación financiera, conocida como lavado de cupón, consistía en adquirir con pacto de recompra unas acciones, percibir el dividendo que en su caso determinaba la deducción, y vender, normalmente con pérdida, las acciones correspondientes. En la base imponible podía tener un efecto neutro pero era aplicable la deducción como crédito fiscal.*

- 2) El 100%, cuando se participe de forma directa o indirecta en al menos el **cinco por ciento** de la sociedad que los distribuye, siempre que este porcentaje se mantenga durante el año anterior a la distribución o que se mantenga durante el tiempo necesario para completar un año<sup>74</sup>. Como ya se

<sup>73</sup> El artículo 30 del TRIS fue parcialmente modificado por la Ley 35/2006. Asimismo, la Ley 16/2007, de 4 de julio, establece nueva redacción del precepto en su totalidad, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

<sup>74</sup> La Ley 62/2003 establece nueva redacción del artículo 28.2 de la LIS, incorporando la posibilidad de completar el tiempo necesario hasta el año de titularidad. Cabe estimar justa esta modificación legal, por cuanto equipara la titularidad previa con la titularidad sobrevenida. Ahora bien, ya en el ámbito procedimental puede suceder que la aplicación de la deducción al 100 por 100 se desconozca en el momento de presentar la declaración del tributo (por ejemplo, se adquiere la participación en octubre de 2004; en diciembre se percibe dividendos; en julio de 2005 aún no se ha completado el año, fecha de

ha citado, **la participación en al menos el 5% se erige como participación significativa a efectos fiscales.**

La deducción será del 100 por 100 respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

Las cuantías que no puedan deducirse por insuficiencia de cuota íntegra, **podrán deducirse en las cuotas íntegras de** los períodos impositivos cerrados en los **siete años** inmediatos y sucesivos.

Cuando deban aplicarse **deducciones pendientes de ejercicios precedentes**, para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007 y 2008, respectivamente, esas deducciones se aplicarán tomando la base de la deducción (dividendo) por el tipo impositivo correspondiente a cada uno de esos ejercicios<sup>75</sup> de efectiva obtención del dividendo. Esta norma pretende evitar un error de salto en la aplicación de tipos impositivos inferiores sobre una deducción calculada previamente a un tipo impositivo superior.

***Ejemplo de aplicación:***

*Una Sociedad tributa al tipo general. Al cierre del ejercicio 2006 determinó una base imponible de 500.000 euros, siendo que había integrado en la misma los dividendos de una sociedad en la que participa en el 30%, por 600.000 euros. En el ejercicio 2007, la base imponible asciende 650.000 euros y los dividendos percibidos ascienden a 800.000. En el 2008, la base imponible suma 1.200.000 euros y los dividendos percibidos 700.000 euros.*

---

presentación de la declaración; la participación se mantiene en el mes de octubre de 2005, entonces: ¿habrá que presentar una declaración complementaria de 2004?; ¿la deducción no aplicada podrá serlo para el ejercicio siguiente, 2005?. Obsérvese que en el primer caso determinaría la solicitud de ingresos indebidos.

<sup>75</sup> Véase disposición transitoria 20ª del TRIS incorporada por la Ley 35/2006.

Ejercicio					2006
Base imponible					<u>500.000,00</u>
Cuota íntegra			35%		<u>175.000,00</u>
Deducción dividendos					
Aplicable	600.000,00	35%		210.000,00	
Aplicada				<u>-175.000,00</u>	
Pte.aplicación				35.000,00	
					<u>-175.000,00</u>
Cuota líquida					<u><u>0,00</u></u>

Parte de dividendos no deducidos					
Aplicable	600.000,00				
Equiv.aplicado	<u>-500.000,00</u>				
Base pte.deducir	100.000,00				

Ejercicio					2007
Base imponible					<u>650.000,00</u>
Cuota íntegra			32,50%		<u>211.250,00</u>
Deducción dividendos					
De 2006 pte.	100.000,00	32,50%		32.500,00	-32.500,00
De 2007					
Aplicable	800.000,00	32,50%		260.000,00	
Aplicada				<u>-178.750,00</u>	
Pte.aplicación				81.250,00	
					<u>-178.750,00</u>
Cuota líquida					<u><u>0,00</u></u>

Parte de dividendos no deducidos					
Aplicable	800.000,00				
Equiv.aplicado	<u>-550.000,00</u>				
Base pte.deducir	250.000,00				

Ejercicio					2008
Base imponible					<u>1.200.000,00</u>
Cuota íntegra			30,00%		<u>360.000,00</u>
Deducción dividendos					
De 2007 pte.	250.000,00	30,00%		75.000,00	-75.000,00
De 2008					
Aplicable	700.000,00	30,00%		210.000,00	
Aplicada				<u>-210.000,00</u>	
Pte.aplicación				0,00	
					<u>-210.000,00</u>
Cuota líquida					<u><u>75.000,00</u></u>

3) Las rentas equiparadas a la participación en beneficios o dividendos son:

- a) Supuestos de liquidación, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización, disolución sin liquidación en operaciones de fusión y escisión, por las rentas computadas que correspondan a *beneficios no distribuidos*. También se aplicará sobre las rentas resultantes de aplicar las reglas de valoración (valor de mercado) en las denominadas operaciones societarias (artículo 15.3 del TRIS).



### **Cuotas participativas de las Cajas de Ahorro**

*La disposición adicional quinta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, establece el régimen fiscal de las cuotas participativas de las Cajas de Ahorros. A los efectos, se establece que en todos los casos y figuras impositivas, el régimen fiscal coincidirá con el que se aplique a las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de entidades. En consecuencia, las retribuciones de estas cuotas participativas deberán tener el régimen fiscal de los dividendos.*

- b) En las transmisiones de participaciones significativas en sociedades residentes en España, que tributen al tipo general, siendo la base de deducción el incremento neto de los beneficios no distribuidos, con límite de la renta computable, generados durante el tiempo de tenencia de las participaciones. En este caso, la deducción por dividendos es incompatible con la aplicación de la reinversión de beneficios extraordinarios, sea con el régimen vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 (diferimiento de renta) o sea con el régimen de deducción aplicable a partir del 1 de enero de 2002 (la renta deducida por doble imposición no se computa como deducción por reinversión, artículo 42 del TRIS, apartado 5).

### **Modificación de la Ley**

*El Real Decreto-Ley 8/1996, de 7 de junio, modifica la redacción del artículo 28 de la Ley, sobre la deducción por dividendos internos e introduce el artículo 30-bis sobre deducción por dividendos y plusvalías de fuente extranjera. La Ley 10/1996, de 18 de diciembre, modifica otra vez los artículos 28 y 30-bis e introduce el 29-bis. La Ley 66/1997 establece la limitación por deducción en ciertas adquisiciones y ventas. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF establece nueva redacción del artículo 28 de la Ley del IS.*

**La deducción por dividendos no es aplicable:** a) a las derivadas de la reducción de capital o de la prima de emisión; b) a las operaciones descritas anteriormente cuando de forma previa se hubiere reducido capital social o prima de emisión para constituir reservas; c) cuando la distribución del dividendo haya producido depreciación en el valor de la participación, a efectos fiscales, pero la recuperación del valor no se integrará en la base imponible. Tampoco es aplicable a los supuestos de imputación de rentas (AIE, UTE, transparencia fiscal) y a los beneficios distribuidos por instituciones de inversión colectiva. La deducción por dividendos tampoco se aplica cuando procedan de valores adquiridos y transmitidos en el plazo de dos meses, antes y después, de la percepción del dividendo. Por último, la deducción tampoco es aplicable a los dividendos percibidos por entidades de la Zona Especial Canaria.

### **Deducciones para evitar la doble imposición**

*Los artículos 28 a 30-bis de la LIS fueron los preceptos que se modificaron o introdujeron en el primer ejercicio de aplicación del tributo; el Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio, primero y la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, después modificaron el Capítulo II del Título VI de la Ley 43/1995. La reforma de estos preceptos siguió con las modificaciones incorporadas por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre y la Ley 66/1997, de 30 de diciembre. Probablemente sea con estas sucesivas modificaciones legislativas junto con la deducción por incentivos, la parte de la Ley más alterada desde su promulgación.*

### Deducción por plusvalías de fuente interna

*El apartado 5º del artículo 8 de la LIS fue incorporado por el Real Decreto-ley 8/1996; la innovación se produce en tanto que se permite la deducción por dividendos percibidos de fuente interna, esto es, procedente de sociedades domiciliadas en España, con ocasión de la transmisión de valores representativos del capital de entidades residentes en territorio español. Esta deducción queda condicionada a que la participación transmitida sea significativa, es decir, que sea de al menos el 5 por ciento del capital social de la participada y que la titularidad sea de al menos un año anterior a la fecha de transmisión. Para la aplicación de la deducción es requisito que la sociedad, cuyos valores se transmiten, tribute al tipo general o al 40 por ciento.*

*La deducción consiste en aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos por la sociedad participada durante el tiempo en que se mantuvo la titularidad de la participación o el importe de la rentas computadas si fuera menor, limitando en ese cómputo las rentas de la sociedad participada no integradas en la base imponible por compensación de pérdidas.*

*Esta deducción es incompatible con el diferimiento de resultados extraordinarios que por reinversión regula el artículo 21 de la Ley, en la parte de renta que pueda aplicarse la deducción. Se establece una hipotética economía de opción en el sentido de que pueda acudir a la deducción o al diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios; hipotética, porque cuando se produzca la reinversión, siempre será preferible la deducción plena primero y el exceso, por residuo, acogerse al diferimiento.*

*Asimismo, a partir del 1 de enero de 2002 la renta acogida a la deducción por doble imposición no forma parte de la base de deducción por reinversión que regula el artículo 42 del TRIS.*

#### Ejemplos de aplicación:

##### a) Transmisión de una participación sin reinversión.

Una sociedad participa en otra en el 20 % de su capital social, con una antigüedad de más de seis años. La participación fue resultado de una ampliación del capital social con prima de emisión por los importes respectivos de 30.000 y 18.000 euros. En el momento de formalizar la ampliación, el neto patrimonial de la participada era de:

Capital social	150.000
Prima de emisión	54.000
Reservas constituidas	45.000
<b>Total neto patrimonial</b>	<b>249.000</b>

En el momento de la adquisición, la sociedad participada tenía 36.000 euros de pérdidas fiscales pendientes de compensación.

Durante la permanencia de la participación se han incrementado las partidas del neto patrimonial de la forma:

Capital social	300.000
Prima de emisión	54.000

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
 APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

Cuenta de actualización	120.000
Reservas constituidas	180.000
<b>Total neto patrimonial</b>	<b>654.000</b>

La ampliación del capital social fue por capitalización de reservas previas, entregando a los socios participaciones totalmente liberadas en la proporción de una nueva por cada participación antigua. La cuenta de actualización procede de las operaciones previstas en el Real Decreto-ley 7/1996. La transmisión de la participación se realiza por 150.000 euros. La base de la deducción quedará constituida por:

Reservas constituidas	180.000,00
Reservas capitalizadas	150.000,00
Beneficios no distribuidos	330.000,00
Reservas constituidas iniciales	-45.000,00
Bfos.no distribuidos netos	285.000,00
Bases negat.compensadas	-36.000,00
<b>Base para su aplicación</b>	<b>249.000,00</b>
<b>Renta base de deducción (20%)</b>	<b>49.800,00</b>
<b>Deducción (35%)</b>	<b>17.430,00</b>

El beneficio extraordinario obtenido será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor histórico ( $150.000 - 48.000 = 102.000$ ), que es superior a la base de deducción calculada. Sobre las participaciones significativas no es aplicable la corrección monetaria que afecta a los elementos del inmovilizado material e inmaterial.

b) *Transmisión de una participación con reinversión en otra participación.*

Supóngase el mismo caso anterior pero en éste la Sociedad tenedora tiene prevista la reinversión del importe obtenido en otra sociedad en la que participará en más de un diez por ciento.

El problema que se planteaba con la vigencia del artículo 21 de la LIS era qué renta se acogía a la deducción por plusvalía de fuente interna y qué renta a la reinversión de beneficios extraordinarios y el plazo de recuperación de la renta diferida.

El cálculo correspondiente era:

Resultado contable enajenación	102.000,00
Renta efectivamente gravada=	
Base deducción dividendos	-49.800,00
<b>Renta diferida por reinversión</b>	<b>52.200,00</b>

El efecto impositivo de la renta gravada es cero, puesto que la porción de cuota íntegra que determina coincide y se anula por la deducción que permite. Si la reinversión se produce en participaciones significativas, como bien no amortizable, el cómputo de la recuperación de la renta procederá por séptimas partes anuales a partir del tercer año de la transmisión, esto es, el importe de  $7.457,14 (= 52.200 / 7)$ .

---

Con la aplicación del régimen de deducción por reinversión, artículo 42 del TRIS, la base de deducción serán los 52.200 euros, y la deducción aplicable al 20 por 100 de 10.440 euros.

#### 4. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

##### 4.1. Por impuestos satisfechos en el extranjero

Cuando se integren rentas obtenidas en el extranjero, que hayan sido gravadas de forma efectiva en él, se computará en la base el impuesto satisfecho y podrá deducirse la menor de las cantidades, según dispone el artículo 31 del TRIS:

- a) El importe **efectivo** satisfecho, que no podrá superar el establecido en el Convenio que en su caso sea de aplicación.
- b) El importe de cuota íntegra que correspondería en España a las rentas obtenidas en el extranjero; a los efectos, se agruparán las procedentes de un sólo país, salvo las rentas de establecimientos permanentes que se computarán aisladamente.

También en esta deducción, las cuantías no deducidas por insuficiencia de cuota podrán deducirse de las cuotas íntegras en los siete años inmediatos y sucesivos. Esta aplicación se extiende a diez años a partir de los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 25 de junio de 2000.

Las deducciones pendientes de aplicación existentes al inicio de los períodos impositivos que se produzcan a partir del 1 de enero de 2007, se recalcularán tomando el tipo impositivo aplicable a ese período<sup>76</sup>. Análogamente, para ejercicios sucesivos con relación a las deducciones pendientes anteriores y a las que se generan en el período 2007.

##### 4.2. Sobre dividendos de fuente extranjera

Cuando una sociedad, residente en España, mantenga *una participación significativa* en otra no residente en España y la primera compute dividendos o participación en beneficios de la segunda, **integrará en la base imponible la cuantía de impuesto satisfecha por la filial en proporción a los dividendos y se deducirá de la cuota dicha cuantía pagada por la filial**. Esta deducción, junto a los impuestos satisfechos en el extranjero –apartado precedente, con relación al artículo 31 del TRIS–, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por esas rentas; el exceso sobre ese límite tendrá la consideración de gasto fiscalmente no deducible.

Para la aplicación de esta exención se requiere un grado de participación no inferior al 5% y que la titularidad de la misma se mantenga durante al menos un año o, en otro caso, se mantenga el tiempo hasta completar ese año. El artículo 32 del TRIS establece la posibilidad de que la sociedad participada, residente en el extranjero, participe en iguales condiciones en otras sociedades de forma directa, y éstas en otras.

Asimismo, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en los siete años inmediatos y sucesivos. Esta aplicación se extiende a diez

---

<sup>76</sup> Disposición Transitoria 20ª del TRIS, según redacción establecida por la Ley 35/2006.

años a partir de los períodos impositivos que se iniciaron después del 24 de junio de 2000.

Las deducciones pendientes de aplicación existentes al inicio de los períodos impositivos que se produzcan a partir del 1 de enero de 2007, se recalcularán tomando el tipo impositivo aplicable a ese período<sup>77</sup>. Análogamente, para ejercicios sucesivos con relación a las deducciones pendientes anteriores y a las que se generan en el período 2007.

Esta deducción determina la no deducibilidad en la base de la depreciación de la participación (a partir del 1 de enero de 2008, *la pérdida por deterioro del valor de la participación*<sup>78</sup>) en la sociedad filial, sobre los beneficios obtenidos con anterioridad a la toma de participación.

#### **Matrices y filiales en la Unión Europea**

*La Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE), se adecua en el ordenamiento interno bajo dos aspectos: a) Cuando la filial es sociedad residente en España y la matriz es sociedad no residente; b) Cuando la matriz es residente en España y obtiene rentas de la filial no residente. La deducción por dividendos de fuente extranjera supone contemplar el segundo supuesto, ciertamente ampliado, a los preceptos de la Directiva.*

### **4.3. Incompatibilidad de las deducciones y las rentas exentas**

Las deducciones que se regulan en los artículos 21 y 32 del TRIS son incompatibles, respecto de las mismas rentas, con la aplicación de las exenciones que regulan los artículos 21 y 22 del TRIS<sup>79</sup> (Véase epígrafe 3.1.4 del Capítulo precedente).

### **4.4. Régimen transitorio de las deducciones por rentas obtenidas de establecimientos permanentes y dividendos de fuente extranjera**

Los artículos 29.bis y 30.bis de la LIS quedan derogados a partir del uno de enero del año 2001, siendo de aplicación para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 25 de junio de 2000<sup>80</sup>. Se analizan en este apartado como régimen transitorio, habida cuenta de su aplicación en ejercicios posteriores cuando no se hubiesen podido aplicar por insuficiencia de cuota en el período impositivo en que se generaron<sup>81</sup>. Técnicamente la derogación se produce para los períodos impositivos iniciados a partir del 24 de junio de 2000.

<sup>77</sup> Disposición Transitoria 20ª del TRIS, según redacción establecida por la Ley 35/2006.

<sup>78</sup> Artículo 32.5 del TRIS según redacción establecida por la Ley 16/2007.

<sup>79</sup> Artículos incorporados mediante el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, con efecto para los períodos impositivos que se inicien a partir del 25 de junio de 2000.

<sup>80</sup> Disposición derogatoria primera del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio.

<sup>81</sup> Disposición transitoria segunda del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio.

#### 4.4.1. Rentas de establecimientos permanentes en el extranjero

La Ley 10/1996, de 18 de diciembre, modificada posteriormente por la Ley 66/1997, incorpora la deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra (artículo 29.bis de la LIS) correspondiente a rentas positivas de establecimientos permanentes ubicados en el extranjero, que: a) tributen en el extranjero y que el territorio no sea paraíso fiscal; b) realicen actividades empresariales; y, c) que el país donde operen tenga suscrito con España Convenio para evitar la doble imposición. La deducción no aplicada en el ejercicio podrá aplicarse en los siete años inmediatos siguientes. Esta deducción es incompatible con las deducciones para evitar doble imposición internacional y con la reinversión de beneficios extraordinarios.

#### 4.4.2. Dividendos y plusvalías de fuente extranjera

Adicionalmente, la incorporación del artículo 30-bis de la Ley por el Real Decreto-Ley 8/1996 (con las modificaciones de las leyes 10/1996 y 66/1997), establece la deducción por doble imposición internacional que afecta a *participaciones significativas* (al menos el cinco por ciento y titularidad de al menos un año), siempre que la sociedad participada tribute por impuesto análogo, no esté exenta ni resida en un paraíso fiscal, las rentas provengan de actividades empresariales y resida en un país que tenga suscrito con España Convenio para evitar la doble imposición, de la forma:

a) El 100 por 100 de los dividendos de la cuota íntegra que corresponda a los dividendos percibidos de la filial integrados en la base imponible.

b) En las transmisiones de participaciones de *participadas* no residentes, la deducción es el tipo de gravamen aplicado al incremento neto de los beneficios no distribuidos, con el límite de las rentas computadas, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Si la sociedad adquirente es residente en territorio español no deberá estar vinculada con la entidad transmitente.

Tampoco en este caso se integrará en la base imponible la depreciación de la participación derivada de la distribución de beneficios. En los supuestos de aplicar la deducción por la transmisión de participaciones será incompatible con el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.

Esta deducción contiene una aplicación en 7 años posteriores si en el período impositivo no puede aplicarse por insuficiencia de cuota y es incompatible con la regulada en los artículos 29 y 30 de la Ley.

### 5. BONIFICACIONES

#### 5.1. Por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Para las sociedades domiciliadas en esos territorios o para las sociedades domiciliadas en España, pero no en ellos, que mantengan un establecimiento permanente o sucursal y para las sociedades no residentes en España que operen mediante establecimiento permanente en dichos territorios, siendo a los efectos un establecimiento permanente el

que cierra un ciclo mercantil que determina resultados económicos, se aplicará la bonificación del **50 por ciento** de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas, siempre que operen efectiva y materialmente en esos territorios.

De forma análoga, se establecen normas particulares para empresas pesqueras y de navegación marítima que operen en dichos territorios.

## 5.2. Actividades exportadoras cinematográficas y editoriales

La bonificación del **99 por ciento** de la cuota íntegra correspondiente a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, libros, fascículos y otras manifestaciones editoriales, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo o en el siguiente en activos vinculados a las citadas actividades. Esta bonificación es incompatible con las deducciones por incentivos sobre los bienes que materialicen la inversión. Las subvenciones recibidas para estas actividades no se incluyen en la bonificación.

Esta modalidad de bonificaciones se aplica de forma gradual y decreciente a partir de los períodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2007, aplicando los coeficientes que se detallan y resultando el redondeo de la bonificación<sup>82</sup>:

Períodos	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Coefficiente	n.a.	0,875	0,750	0,625	0,500	0,375	0,250	0,125
Bonificación %	99	87	74	62	50	37	25	12

## 5.3. Servicios municipalizados

A las sociedades o entidades de capital público, íntegramente, sea de corporaciones locales, del Estado o de las Comunidades Autónomas, que obtengan rentas por la prestación de servicios municipalizados, definidos como tales en la Ley 7/1985, de Régimen Local, se aplicará la bonificación del **99 por ciento** de la cuota íntegra correspondiente a la renta derivada de esa prestación de servicios. No se aplicará la bonificación a empresas mixtas o de capital íntegramente privado.

## 5.4. Referencia a otras bonificaciones

El Régimen fiscal de Canarias aprobado por la Ley 19/1994, de 6 de julio, contiene diversas bonificaciones de la cuota, con afectación a empresas navieras, empresas de nueva creación (aplicable hasta el año 2000) y las productoras de bienes corporales.

En el régimen fiscal de cooperativas *especialmente protegidas*<sup>83</sup> se establece una bonificación del 50 por 100 que afecta al cálculo de la cuota íntegra.

Con carácter más residual, las llamadas *vacaciones fiscales* para empresas de nueva creación en 1994, se estableció una bonificación **temporal del 95 por ciento**, aplicable a los ejercicios 1994, 1995 y 1996. Véase el artículo segundo de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales.

<sup>82</sup> Disposición adicional 9ª del TRIS, incorporada por la Ley 35/2006.

<sup>83</sup> Ley 20/1990, de 19 de diciembre, artículo 34.2.

## 6. CUOTA SEMÍ-LIQUIDA: SIMULTANEIDAD DE DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Aunque la Ley no establezca una referencia explícita a la cuota semilíquida, como tampoco lo hace de la cuota líquida, a efectos liquidatorios interesa observar: a) que las deducciones pueden ser aplicadas a ejercicios futuros; b) las bonificaciones han de aplicarse al ejercicio que correspondan; c) no se establece una prelación u orden escalonado en su aplicación. En consecuencia, la cuota semilíquida será el resultado de aplicar las deducciones por doble imposición y las bonificaciones a la cuota íntegra, incluso en orden inverso, esto es, primero las bonificaciones y después las deducciones por doble imposición, de la forma:

1. CUOTA INTEGRAL (>0)
2. (-) BONIFICACIONES
  - a) Ceuta y Melilla
  - b) Actividades de exportación editorial
  - c) Actividades municipalizadas
  - d) Otras bonificaciones
3. (-) DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICION
  - a) Dividendos internos
  - b) Impuestos satisfechos extranjero
  - c) Dividendos extranjero
  - d) Dividendos extranjero\*

### 4. CUOTA SEMILIQUIDA (≥0)

=====

**3 (a,b,c) aplicables 7 o 10 años consecutivos si:**  
**1 - 2 < 0 ó 1- 2 < 3(a,b,c)**

## 7. DEDUCCIONES POR INCENTIVOS

De la cuota semilíquida definida en el apartado anterior cabe aplicar las deducciones por *incentivos fiscales*, sea a determinadas actividades o a la inversión y creación de empleo.

### 7.1. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

El artículo 35 del TRIS regula la deducción por actividades de investigación y desarrollo, siendo –con su precedente el artículo 33 de la LIS- uno de los preceptos que más modificaciones legales ha tenido<sup>84</sup>. Esta deducción, como la mayor parte de deducciones por incentivos, tiene limitada su vigencia atendiendo la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, siendo que se deroga a partir de los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2012.

<sup>84</sup> El artículo 35, apartado 1 tiene establecida nueva redacción para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 según la redacción establecida por la Ley 16/2007 (sustitución de la referencia de inmovilizado inmaterial por la de inmovilizado *intangibile*). Los apartados 2, 3 y 4 fueron modificados por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, con eficacia para los ejercicios que se iniciaron a partir del 20 de noviembre de 2005.



### **Concepto de gastos de investigación y desarrollo**

*El artículo 35 del TRIS establece una definición propia de actividades de investigación y desarrollo, que limita a las realizadas en España directamente por el sujeto pasivo o bien en colaboración con otras entidades españolas. Las que se realicen en el extranjero no pueden superar el 25 por ciento del importe invertido.*

*Las actividades de investigación y desarrollo tienen un tratamiento en el TRIS con referencia a: 1) la libertad de amortización para los activos afectos a I+D; 2) el supuesto específico de operaciones vinculadas (artículo 16 del TRIS); 3) la deducción en la base de los ingresos procedentes de I+D –aplicable a partir del 1 de enero de 2008–, artículo 21 del TRIS; y, 4) la deducción por incentivos.*

*De forma complementaria, la Resolución del 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas sobre el inmovilizado inmaterial, regula los conceptos de I+D desde la perspectiva contable.*

*Asimismo, la Norma 6ª de la Segunda parte del PGC de 2007 regula su registro como gasto del ejercicio y los requisitos para su activación (inmovilizado intangible).*

Los incentivos aplicables a las actividades de I+D o de investigación y desarrollo han de contemplarse como una cuestión más amplia:

- a) Actividades de investigación y desarrollo, propiamente dichas.
- b) Actividades de innovación tecnológica.
- c) Fomento de las tecnologías de la información y comunicación (con aplicación restringida a las entidades a las que sea de aplicación el régimen de las empresas de reducida dimensión).
- d) Actividades de formación del personal para habituar en la utilización de las nuevas tecnologías.

### **Lectura complementaria**

*Las actividades de I+D constituyen una preferencia en la política económica de los Gobiernos. La trascendencia fiscal es amplia. A los efectos, se sugiere la lectura de: **Martín Fernández, J.** [Coord.]: *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. Madrid. La Ley – Actualidad, 2000.*

Las actividades clasificadas en a) y b) se analizan en este apartado. Las correspondientes a c) se estudian en el régimen de empresas de reducida dimensión. Y las que corresponden a d), en el apartado relativo a la deducción por gastos de formación del personal de la entidad.

#### **7.1.1. Actividades de investigación y desarrollo**

Constituye *investigación* la indagación original y planificada cuyo objetivo es descubrir nuevos conocimientos en los ámbitos científicos y tecnológicos. Por su naturaleza, se caracteriza por su carácter especulativo y general.

---

Se define como *desarrollo* la aplicación de los resultados de la investigación con un destino específico, sea para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción así como la mejora tecnológica sustancial de los anteriores. Se incluye como desarrollo la creación de planos, maquetas, prototipos y el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de los nuevos productos.

Se considera investigación y desarrollo la creación de *software* avanzado. Con vigencia para los períodos impositivos que se inicien a partir del 27 de abril de 2003, se incorporan dentro del concepto I+D la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos destinados a facilitar el acceso de las personas discapacitadas a los servicios de la sociedad de la información.

La deducción aplicable por I+D es:

- 1) **El 30% de los gastos de I+D** efectuados en el período impositivo.
- 2) Si el gasto de I+D efectuado supera el promedio de los efectuados en los dos años anteriores, **sobre el exceso** de dicho gastos sobre el promedio anterior es aplicable el **50%**.
- 3) Adicionalmente a las deducciones anteriores, se aplicará una deducción del 10% sobre los gastos del período que consistan en: a) los gastos de personal<sup>85</sup> de la entidad que corresponda a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a I+D; b) los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología (registrados según Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre). **Esta deducción se aplica al 20% para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2004.**
- 4) **El 10% de las inversiones** realizadas en elementos de **inmovilizado material o inmaterial / intangible**, excluidos los terrenos e inmuebles, que se destinen de forma exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo. Esta deducción es compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, e incompatible con otras deducciones.

### 7.1.2. Actividades de innovación tecnológica

La actividad de innovación tecnológica es aquella que no puede calificarse como de I+D, en su delimitación negativa. A los efectos, se consideran actividades de IT o innovación tecnológica las que determinan la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales, tecnológicamente, de los ya existentes. Esta actividad alcanza la materialización en planos, maquetas o prototipos no comercializables, o en el diagnóstico tecnológico.

En particular, la deducción se aplica sobre los gastos del período impositivo que correspondan a:

---

<sup>85</sup> La deducción de gastos de personal de I+D es incompatible con la bonificación de las cuotas de la Seguridad Social que regula la disposición adicional 20ª de la Ley 35/2006.

- a) Proyectos que se encarguen a Universidades, Organismos Públicos de Investigación, a Centros de Innovación y Tecnología registrados y reconocidos.
- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción (concepción y elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto).
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, 'know-how' y diseños. En este caso, no dan derecho a la deducción las cantidades satisfechas a entidades o personas vinculadas.
- d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP, o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la aplicación de dichas normas.

La deducción aplicable es:

- 1) El **15%** de los gastos aplicados en la letra a) anterior.
- 2) El **10%** de los gastos de las letras b, c y d. En particular, para los gastos de la letra c), la base de deducción no podrá superar la cuantía de 500.000 euros, siendo este límite de **un millón de euros** a partir del 1 de enero de 2004.

### **7.1.3. Actividades que no constituyen I+D+IT**

No constituyen actividades de I+D+IT las que no impliquen una novedad científica o tecnológica (mejoras de calidad, adaptaciones de producto a requisitos de un cliente, cambios de temporada y modificaciones estéticas).

Tampoco se consideran actividades de I+D+IT las de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. No lo son la prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos.

### **7.1.4. Normas comunes de I+D+IT**

Las actividades y gastos correspondientes a I+D+IT han de estar relacionados de forma directa con las actividades de las entidades, constando específicamente en proyectos. Los gastos realizados en el exterior permitirán la aplicación de la deducción cuando la actividad principal se desarrolle en España y las actividades que se realicen en el extranjero no sobrepasen el 25% del total invertido. Asimismo, darán derecho a deducción los gastos realizados en España por encargo.

**La base de la deducción** queda constituida por el **importe de los gastos** de I+D+IT realizados en el período impositivo, **minorados en el 65% de las subvenciones** recibidas por ese concepto.

El límite de aplicación de las deducciones se eleva al 45%, período 2003, ó **50%, período impositivo 2004 y siguientes**, de la cuota semilíquida (cuota íntegra minorada por las deducciones por doble imposición y bonificaciones) **si las deducciones, por gastos efectuados en el período impositivo, por este concepto, exceden del 10% la citada cuota semilíquida.**

La aplicación transitoria para los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2011, **los porcentajes de deducción** se corrigen por los coeficientes que se indican, redondeando a la unidad inferior<sup>86</sup>:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Coficiente	n.a.	0,92		0,85		
Deducción%	30	27		25		
	50	46		42		
	20	18		17		
	10	9		8		
	15	13		12		

Para las actividades de I+D+IT se regulan:

- a) Informes vinculantes emitidos por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (anteriormente, Ciencia y Tecnología) o por organismo adscrito al mismo, sobre las condiciones de calificación de I+D+IT<sup>87</sup>.
- b) Consultas vinculantes sobre la interpretación y aplicación de la deducción<sup>88</sup>.
- c) Propuesta a la Administración de acuerdos previos valorativos.

#### **Propuestas valorativas en actividades de I+D+IT**

*Como desarrollo reglamentario previsto en el artículo 35.5 del TRIS, el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regula el procedimiento para la valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica e innovación tecnológica.*

## **7.2. Actividades de exportación**

Corresponde una deducción del **25 por ciento**, salvo que se aplique en paraísos fiscales, sobre:

<sup>86</sup> Disposición final décima del TRIS incorporada por la Ley 35/2006.

<sup>87</sup> La Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, permite que este Ministerio requiera la aportación de informes para la acreditación de las actividades de investigación y desarrollo.

Adicionalmente, el *Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, completa la referencia normativa del precepto.

<sup>88</sup> El artículo 35.4 del TRIS se remite al procedimiento de consultas que regula la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –artículos 88 y 89- Con este precepto, se elimina la clasificación de consultas vinculantes y no vinculantes y, en consecuencia, se sustituye el procedimiento especial de las consultas vinculantes.

- a) Inversiones en creación de sucursales y adquisiciones de filiales<sup>89</sup>, con cuota de participación de al menos el 25 por ciento, en el extranjero.
- b) Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos y de concurrencia a ferias, incluyendo las celebradas en España con carácter internacional.

Para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, los porcentajes de deducción<sup>90</sup> son:

2007	2008	2009	2010
12%	9%	6%	3%

La base de la deducción se minorará con el 65 por ciento de las subvenciones recibidas.

Esta deducción es incompatible con la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero que regula el artículo 23 del TRIS, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. Debe observarse que la deducción en la cuota es aplicable a cualquier filial, participando en al menos el 25% del capital social, o a la creación de establecimiento permanente con independencia de los países en que se ubiquen, a excepción de los paraísos fiscales. En contraposición, la deducción en la base se refiere a la participación en filiales en las que se obtenga la mayoría de los derechos de voto y, además, se restringe fuera del ámbito de la Unión Europea.

La deducción, que contiene el artículo 37 del TRIS, no permite la depreciación del fondo de comercio financiero sobre la misma participación, que se regula en el artículo 12, apartado 5 del TRIS.

### **7.3. Inversiones en bienes de interés cultural y producción editorial<sup>91</sup>**

Dará derecho a deducción sobre las inversiones realizadas, *excluyendo la parte subvencionada*:

- a) El **15 por ciento** (10 por 100 para períodos impositivos iniciados hasta el 24 de diciembre de 2002) **de las adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico Español realizadas fuera del territorio español**, para su introducción en dicho territorio, manteniendo la permanencia y titularidad durante 3 años. Asimismo dan derecho a la deducción del 15 por 100 la conservación, reparación y exposición de bienes declarados de interés cultural, y la rehabilitación de edificios de determinada protección de conjuntos arquitectónicos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO.

<sup>89</sup> Véase Resolución 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de Tributos, atendiendo a la normativa comunitaria sobre la competencia, no están en el ámbito de la exención “las inversiones que tengan por objeto el establecimiento y explotación de una red de distribución”.

<sup>90</sup> Disposición adicional 10ª del TRIS, incorporada por la Ley 35/2006.

<sup>91</sup> Véase artículo 38 del TRIS.

- b) **Las producciones cinematográficas** o audiovisuales españolas que permitan la confección en soporte físico, **en general, a partir de los ejercicios iniciados en el año 2001** (Ley 14/2000, de 29 de diciembre y Ley 24/2001, de 27 de diciembre) la deducción se establece:
- 1) Para el **productor**, el **20 por ciento del coste de la producción menos la parte financiada por el coproductor financiero**.
  - 2) Para el **coproductor financiero**<sup>92</sup> el **5 por ciento de la inversión que financie**, con límite del 5 por ciento de las rentas derivadas de dichos períodos.
- c) El **5 por ciento de las inversiones en edición de libros**, que permitan su confección en soporte físico previa a su producción seriada.

Para los períodos que se inicien desde el 1 de enero de 2007, los porcentajes anteriores han de aplicarse por **los coeficientes**<sup>93</sup> que siguen, estableciendo el redondeo a la unidad superior (frente a las deducciones por I+D, en las que opera el redondeo a la unidad inferior):

Períodos	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Coefficiente	n.a.	0,875	0,750	0,625	0,500	0,375	0,250	0,125
Deducción %	10	9	8	6	5	4	3	1
	20	18	15	13	10	8	5	3
	5	4	4	3	3	2	1	1

#### **7.4. Inversiones en transporte público por carretera. Inversiones en primer ciclo de educación infantil**

Es aplicable la deducción del **10 por 100** a las inversiones, deduciendo la parte subvencionada, que se destinen a:

- a) Inversiones en **sistemas de navegación y localización de vehículos** vía satélite, incorporados a vehículos de transporte por carretera.
- b) Inversiones en **plataformas de acceso para personas discapacitadas** o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.

Asimismo, de forma específica, para las denominadas **guarderías de empresa**, será aplicable la deducción del **10 por 100**, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2003, sobre la inversión y gastos en locales homologados por la Administración para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad. La base de la deducción se minorará por el servicio repercutido por la empresa a los trabajadores y por el 65 por 100 de las subvenciones recibidas.

<sup>92</sup> El coproductor financia no menos del 10 ni más del 25 por 100 de la producción. La deducción tiene el límite del 5 por 100 de la renta del período derivada de esas inversiones.

<sup>93</sup> Disposición adicional 10ª del TRIS, incorporada por la Ley 35/2006, con remisión a los coeficientes de la disposición adicional 9ª, aplicable a las bonificaciones.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, los porcentajes de deducción serán los que resulten de aplicar los siguientes coeficientes, redondeados a la unidad superior:

	2006	2007	2008	2009	2010
Coefficientes	n.a.	0,8	0,6	0,4	0,2
Deducción %	10	8	6	4	2

### 7.5. Inversiones en activos para la protección del medio ambiente y energías renovables

La Ley 13/1996 introdujo la deducción por inversiones<sup>94</sup> en activos materiales destinadas a la **protección del medio ambiente**<sup>95</sup>, **del 10 por ciento de las inversiones** incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración, quien debe expedir la certificación de la inversión; *la parte financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.*

Esta deducción<sup>96</sup> es aplicable al **12 por 100** a la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, por la parte que corresponda de forma efectiva a la **reducción de la contaminación atmosférica.**

De forma restringida a las empresas de reducida dimensión y, en general, para todos los sujetos pasivos del impuesto para ejercicios iniciados a partir del 27 de abril de 2003 se establece una deducción sobre inversiones realizadas destinadas al **aprovechamiento de fuentes de energía renovables**, siendo aplicable la deducción del **10 por 100** del importe de inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos, consistentes en instalaciones y equipos, que siguen:

- a) Aprovechamiento de energía proveniente del sol, para su transformación en calor o electricidad.
- b) Aprovechamiento como combustible de residuos sólidos urbanos o biomasa procedente de residuos industriales, agrícolas y forestales, para su transformación en calor o electricidad.
- c) Tratamiento de residuos biodegradables, procedentes de explotaciones ganaderas, estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos, para su transformación en gas.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en bio-carburantes (bio-etanol o bio-diesel).

Para los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, los porcentajes de deducción aplicable serán los que resulten de aplicar los siguientes coeficientes, redondeados a la unidad superior:

<sup>94</sup> Véase artículo 39 del TRIS.

<sup>95</sup> Ver artículo 39 del TRIS y artículos 33 a 38 del RIS.

<sup>96</sup> Con anterioridad a los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2006, la deducción aplicable era del 10 por 100. Artículo 39.2 del TRIS, según la redacción establecida por la Ley 25/2006.

	2006	2007	2008	2009	2010
Coefficientes	n.a.	0,8	0,6	0,4	0,2
Deducción %	10	8	6	4	2
	12	10	7	5	2

### 7.6.Gastos de formación profesional

Sobre gastos de formación profesional o de actualización, capacitación o reciclaje del personal, se aplicará la deducción **del 5 por ciento** y del **10 por ciento**, sobre el exceso del promedio de los dos años anteriores; si estos gastos estuvieren subvencionados, la base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de la subvención.

Esta deducción es aplicable:

- En general, a las acciones desarrolladas por una empresa, de forma directa o por terceros, dirigidas a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal (que no constituyan, además, retribución en especie de los empleados).
- Gastos destinados **al uso de nuevas tecnologías** que incluye los gastos realizados para financiar la conexión a Internet y los equipos para el acceso a aquélla, aunque el uso pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. A los efectos, estos gastos tienen la consideración de gastos de formación y no constituyen rendimiento del trabajo<sup>97</sup>. Entre los gastos e inversiones se incluyen, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega, actualización o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados.

Para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, los porcentajes aplicables son el resultado de aplicar los coeficientes, redondeados a la cifra superior, que siguen:

	2006	2007	2008	2009	2010
Coefficientes	n.a.	0,8	0,6	0,4	0,2
Deducción %	10	8	6	4	2
	5	4	3	2	1

### 7.7.Creación de empleo para discapacitados

La Ley 13/1996 introdujo el artículo 36-bis, consistente en la deducción de 800.000 pesetas por persona/año por el incremento en plantilla de trabajadores minusválidos, por tiempo indefinido, a partir de 1997 y 1998 (Ley 66/1997, de 30 de diciembre). La redacción establecida al artículo 36.bis de la LIS por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre,

<sup>97</sup> Véase disposición adicional 25ª de la Ley 35/2006, que completa el ámbito de aplicación del artículo 40 del TRIS.



---

determina un criterio de estabilidad. Para el cómputo se consideran los trabajadores minusválidos con contrato indefinido y jornada completa<sup>98</sup>.

Con vigencia para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2003, la deducción asciende a 6.000 euros por cada persona/año de incremento.

Esta deducción es incompatible con otros incentivos de creación de empleo y libertad de amortización (régimen de las empresas de reducida dimensión).

## **7.8. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**

### **7.8.1. Régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2002 hasta 2006**

La incorporación del artículo 36.ter de la LIS, mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, establece un nuevo tratamiento a los **beneficios extraordinarios** producidos en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales de inmovilizado material, inmaterial o de participaciones no inferiores al cinco por ciento en otras sociedades, siempre que se hubiesen poseído al menos un año con anterioridad a la transmisión, cuando los importes se reinviertan en cualquiera de los elementos anteriores afectos a actividades económicas o a participaciones de al menos un 5 por 100 en el capital de otras entidades.

El plazo para efectuar la reinversión será un año anterior a la puesta a disposición del bien transmitido y los tres años posteriores, salvo que se formule y acepte un plan de reinversión a la Administración tributaria.

El régimen introducido se basa en la deducción en la cuota de las rentas incorporadas en la base imponible, procedentes de las transmisiones de los elementos citados generadoras de los beneficios extraordinarios. Para aplicar la deducción la inversión ha de ser por el importe obtenido en la transmisión, y si fuese inferior, la deducción se aplicaría sobre la proporción de renta correspondiente a la reinversión realizada.

La base de la deducción es la renta obtenida en la transmisión, que se haya integrado en la base imponible, sin que alcance al importe de las provisiones de los elementos patrimoniales transmitidos, deducidas fiscalmente, ni a cantidades aplicadas a libertad de amortización ni a la recuperación del coste del bien si fue adquirido en arrendamiento financiero. Para establecer la renta incorporada en la base, se deducirá previamente los importes de corrección monetaria, aplicable sobre inmuebles. Asimismo, la base de deducción será la renta obtenida en la transmisión de participaciones minorada por el importe aplicado para la deducción por doble imposición.

La deducción aplicable al período impositivo **2002, 2003, 2004, 2005 y 2006 fue:**

---

<sup>98</sup> Los contratos han de ajustarse a las disposiciones que contiene el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de minusválidos.

Nota del autor.- El vocablo minusválidos ha cedido con mejor precisión al vocablo actual de *discapacitados* o *personas con discapacidad*.

- 17 por 100 y **20 por 100**, si la Entidad tributa al tipo general o a la escala en las empresas de reducida dimensión.
- 7 por 100 y **10 por 100**, si la Entidad tributa al tipo del 25 por 100.
- 2 por 100 y **5 por 100**, si la Entidad tributa al tipo del 20 por 100.
- 22 por 100 y **25 por 100**, si la Entidad tributa al tipo del 40 por 100.

La deducción se aplicará en el ejercicio en que se realice la reinversión. Si la reinversión se produce antes de la transmisión, la deducción será aplicable en el ejercicio en que se produzca ésta.

### **La deducción por reinversión y el diferimiento de renta**

*La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no contempla el diferimiento de la renta al período impositivo en el que se realice la reinversión. Así puede producirse en el período n una base imponible considerablemente alta, motivada por el beneficio extraordinario y en los períodos siguientes, n+1, n+2, ..., unas bases inferiores cuyas respectivas cuotas no absorban la deducción. Este criterio parece muy rígido y hubiese sido, probablemente, más razonable considerar la deducción en el período de la transmisión, condicionada a la reinversión dentro del plazo establecido.*

*En contraposición, la disposición adicional decimocuarta de la LIS –disposición adicional 4ª del TRIS-, según redacción establecida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, establece un régimen de diferimiento a determinadas transmisiones consecuencia de defensa de la competencia, impuestas por la Comisión Europea o del Consejo de Ministros. La disposición adicional 4ª del TRIS fue modificada por la Ley 12/2007, de 2 de julio.*

Esta deducción se aplica sobre la cuota semilíquida, sin otro límite que el importe positivo de la misma. Al mismo tiempo, la aplicación de esta deducción no incide en el límite porcentual aplicado sobre la cuota semilíquida que afecta al resto de deducciones por incentivos. Con relación a las deducciones pendientes de aplicación<sup>99</sup> generadas en los períodos anteriores a 2007, las deducciones se aplicarán atendiendo a las rentas integradas en los períodos iniciados desde el 1 de enero de 2007 atendiendo las normas vigentes al 31 de diciembre de 2006 (tipos de deducción).

Como requisitos adicionales de la deducción destacan: 1) mantenimiento de la reinversión durante cinco años o tres si se trata de bienes muebles o de plazo inferior, atendiendo el plazo de amortización de los correspondientes bienes; el incumplimiento de este plazo daría lugar a la pérdida de la deducción aplicada. 2) Ha de establecerse información en la memoria de las cuentas anuales de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión, extendiendo la información durante los plazos de mantenimiento de las correspondientes inversiones.

### **7.8.2. Régimen aplicable a partir de 2007 y siguientes**

El artículo 42 del TRIS establece un régimen sensiblemente diferente (con relación principalmente a participaciones en otras sociedades) al existente hasta el 31 de diciembre de 2006. La redacción aplicable del artículo 42 se establece mediante la Ley 16/2007, de 4 de julio, estableciendo su vigencia desde el 1 de enero de 2007.

---

<sup>99</sup> Apartado 7 del artículo 42 del TRIS, según la redacción establecida por la Ley 16/2007.

a) *Ámbito de aplicación.*

Se establecen dos categorías diferenciadas con relación a los elementos patrimoniales que generan el beneficio extraordinario y que a su vez son elementos susceptibles de aplicar la reinversión.

- 1) **Inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias**<sup>100</sup> afectos a actividades económicas, que hubiesen estado al menos un año en funcionamiento dentro de los tres últimos.

Cuando estos elementos patrimoniales sean el objeto de la reinversión se exige que *su entrada en funcionamiento* se realice dentro del plazo para realizar la reinversión. Quedan limitadas las adquisiciones que se realicen a entidades del grupo –definidas como operaciones vinculadas–, salvo que consistan en elementos nuevos de inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

- 2) **Valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades**, no inferiores al 5 por 100 de participación, poseídas al menos con un año de antelación a la fecha de transmisión. En el supuesto de transmisión parcial, se presume que los títulos vendidos son los más antiguos.

Para estos elementos patrimoniales surgen diversas restricciones de aplicación, que pueden afectar a la cuantía de la base de la deducción y a la renta que se entiende reinvertida:

- a) No procede aplicar la deducción en los supuestos de participaciones canceladas en supuestos de **disolución o liquidación** de la sociedad participada.
- b) Cuando la sociedad participada, extendiendo su consideración al grupo definido en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación o no de consolidar, junto con las empresas multigrupo y asociadas, tengan **elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas** según el balance y/o balance consolidado del *último ejercicio cerrado*<sup>101</sup> en un porcentaje superior al **15 por 100 del activo, la deducción no será aplicable a la parte de renta obtenida en la transmisión atendiendo al porcentaje** de elementos no afectos sobre el total activo. A los efectos, la norma prevé la posibilidad de que el porcentaje quede establecido con referencia a valores de mercado del activo, no sobre valores contables (si no coincidieran).

---

<sup>100</sup> Aunque la aplicación del precepto se extiende a los períodos iniciados en 2007, la norma establece una clasificación *contable* directamente vinculada con las definiciones del PGC de 2007, aplicable a partir del uno de enero de 2008.

<sup>101</sup> Ha de entenderse la referencia al momento de la transmisión, por más que permite considerar que la referencia se establezca a la fecha del devengo del tributo.

### *Elementos patrimoniales afectos*

En el **IRPF** se establecen definiciones de **afectación de elementos patrimoniales a actividades económicas**, en particular el artículo 29 de la Ley 35/2006, del IRPF junto con el artículo 22 del Reglamento.

En la delimitación positiva de elementos afectos, el artículo 42 del TRIS se remite al artículo 4.8.Do, letra a), de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del **Impuesto sobre el Patrimonio**. Este precepto legal, incorporado por la Ley 35/2006 en la Ley 19/1991, se contenía antes en el TRIS para regular el régimen de sociedades patrimoniales, derogado desde el 1 de enero de 2007. En ambos preceptos se establecen los conceptos de sociedades de **mera tenencia de bienes** y de **cartera**, como aquéllas que más de la mitad de su activo no está afecto a actividades económicas. Con el propósito de delimitar qué valores se entienden afectos, se excluyen de tal consideración<sup>102</sup>:

1.º No se computarán los valores siguientes:

*Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*

*Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*

*Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*

*Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.*

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

En particular, se consideran elementos patrimoniales no afectos (apartado 4 del artículo 42 del TRIS): a) Que **no otorguen una participación en el capital social** o fondos propios. b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de **entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 del TRIS**. c) Sean representativos de **instituciones de inversión colectiva de carácter financiero**. d) Sean representativos de entidades que tengan como **actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, según define la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

A los efectos de materializar la reinversión en participaciones no inferiores al 5 por 100 en el capital social de entidades, sobre estas participaciones se reiteran las condiciones apuntadas para los beneficios extraordinarios procedentes de participaciones, incluyendo los supuestos de inversión en sociedades que posean activos, superiores al 15 por 100 del total activo, no afectos a actividades

<sup>102</sup> De forma más analítica, FERRER PEDROLA, R. *Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis y Aplicación 2007*. Edición del autor y EUEE de la Universitat de Barcelona. Barcelona, 2007. Págs 39 a 48.

económicas. La deducción que corresponda no podrá generar ningún otro incentivo fiscal, ni aplicable a la base imponible ni a la cuota, excepto las exenciones de rentas exentas a que se refiere el artículo 21 (procedentes de entidades no residentes) y las deducciones por doble imposición. En particular, esta deducción es incompatible<sup>103</sup> con la deducción como gasto deducible procedente de la provisión en participaciones en entidades no residentes (artículo 12.5 del TRIS).

En ambas modalidades de reinversiones, no se considerará reinversión las adquisiciones que procedan de las operaciones de *reestructuración empresarial*, como operaciones vinculadas, que se acojan al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, que regula el TRIS (régimen de diferimiento de rentas que se manifiesten en esas operaciones sociales).

*b) Base de deducción.*

En general, la base de deducción coincidirá con el importe de la renta obtenida, en la transmisión de los elementos patrimoniales correspondientes, que se haya integrado en la base imponible. No obstante, se establecen **las limitaciones** que siguen y **que minoran la base de deducción**:

- La renta correspondiente a la transmisión de participaciones cuyos elementos no estén afectos a actividades económicas, en más de un 15 por 100 del total activos, en la parte de renta imputable a esos activos.
- No constituyen renta a los efectos de la reinversión las pérdidas por deterioro que hubiesen sido fiscalmente deducibles, las cantidades aplicadas a libertad de amortización, las recuperaciones del valor deducidas en adquisiciones de arrendamiento financiero (*leasing*).
- Las rentas sobre las que se haya aplicado la deducción por doble imposición (*deducción por plusvalías de fuente interna*).
- La corrección monetaria aplicada en los supuestos de transmisión de bienes inmuebles.

Con relación a los gastos generados con elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, su incorporación como base de deducción impide su tratamiento como gasto deducible, a elección de la sociedad.

**La reinversión parcial** determinará que la base de deducción **se reduzca proporcionalmente** al importe efectivamente reinvertido.

*c) Porcentajes de deducción. Deducciones y límite.*

La reducción de los tipos impositivos correspondientes al tipo general y al tipo superior (35 y 40%) que se produce en 2007 y 2008 y siguientes, determina que las deducciones se establezcan, asimismo, de forma escalonada para las sociedades que deban tributar a esos tipos.

---

<sup>103</sup> Esta limitación no es aplicable a las reinversiones realizadas en 2007, disposición transitoria 25ª del TRIS, incorporada por la Ley 16/2007.

El objetivo de las deducciones es situar el tipo efectivo de gravamen sobre las rentas correspondientes en el 18 por 100, tipo impositivo equivalente a las ganancias patrimoniales que se gravan en la base del ahorro del IRPF que también es el 18 por 100.

Las deducciones aplicables, atendiendo los tipos impositivos, son:

	2007		2008	
General 35%-2006-	32,50%	<b>14,50%</b>	30%	<b>12%</b>
Superior 40%-2006-	37,50%	<b>19,50%</b>	35%	<b>17%</b>
ERD escala	25-30%		<b>12%</b>	
Tipo	25%		<b>7%</b>	
	20%		<b>2%</b>	

La deducción aplicable será la correspondiente a la base de deducción invertida efectivamente en un determinado período.

Las deducciones por reinversión se aplican sin límite porcentual sobre la cuota semilíquida, sin afectar en su cómputo a otras deducciones por incentivos aplicables.

*d) Otros aspectos de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.*

Los **plazos** para efectuar la reinversión desde **1 año** anterior a la transmisión hasta los **3 años** posteriores. La reinversión se considera realizada en el momento en que se materialice la puesta a disposición del bien adquirido.

En particular, si la transmisión la constituyen participaciones en otras sociedades, y en el período se producen más de dos, el plazo se computa desde el final del período impositivo. Asimismo, si los bienes se adquieren mediante arrendamiento financiero se considerará reinversión el importe al contado del bien adquirido, a condición resolutoria de ejercer la opción de compra del referido contrato.

Cabe formular **planes de reinversión** a la Administración, cuando el plazo de entrada en funcionamiento sea superior a los tres años.

La deducción ha de aplicarse en el período impositivo en que se realiza la reinversión, salvo que la adquisición hubiese sido anterior a la transmisión en cuyo caso se aplicará al período de la transmisión.

Los bienes adquiridos deben, además, cumplir el requisito de **mantenimiento de la inversión**, que será de 5 años o de 3 si se trata de bienes muebles (salvo que su vida útil fuese inferior). La transmisión anterior al vencimiento de los plazos determinará la pérdida de la deducción, salvo que a su vez se reinvirtiera con los mismos requisitos establecidos para la reinversión.

Como **requisito formal**, los sujetos pasivos deben informar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de reinversión, reiterando esta información durante los períodos que correspondan a los plazos de mantenimiento de la inversión.

### **7.8.3. Deducciones de régimen transitorio**

En el Capítulo III, epígrafe 2.2, se apuntaba que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, estableció la aplicación transitoria del régimen de diferimiento y del régimen de deducción por la reinversión de beneficios extraordinarios. La disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 contempla un régimen transitorio con diferentes opciones, aplicable a los beneficios extraordinarios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2001, acogidos en su día al diferimiento de rentas, aplicable en la base imponible.

La primera de estas opciones es la de mantener el régimen de diferimiento y recuperación de rentas en la base tal como regulaba el artículo 21 de la LIS (apartado primero) aunque la reinversión se materialice a partir del 1 de enero de 2002. En estos supuestos, la deducción en la cuota no será aplicable. En definitiva, se permite mantener el régimen de diferimiento de rentas.

La segunda opción se concreta para los supuestos de beneficios extraordinarios obtenidos con anterioridad al 1 de enero de 2002, cuya reinversión se materialice a partir de esa fecha. En estos casos, se podrá aplicar la deducción de la cuota a condición de que toda la renta diferida se integre en la base imponible del período en el que se realice la reinversión. En este supuesto, aún manteniendo en un plazo el diferimiento de rentas se permite optar por el nuevo régimen de deducción.

Por último, el apartado tercero de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 introduce una regulación transitoria con carácter retroactivo: las rentas diferidas por reinversión pendientes de integrar en la base imponible en el período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2002, pueden incluir en la base imponible de la primera declaración que se presente por el impuesto (caso general, el período anual de 2001), la integración total o parcial de dichas rentas y aplicar sobre las rentas integradas el régimen de deducción.

### **7.9. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones o por aportaciones a patrimonios de personas con discapacidad**

La Ley 24/2001 introduce el artículo 36. quáter de la LIS, ahora artículo 43 del TRIS, en el que se regula la deducción del 10 por 100 de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas inferiores a 27.000 euros, siempre que se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de las que sea promotor el sujeto pasivo.

Cuando los trabajadores tengan retribuciones superiores a 27.000 euros la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe citado.

Esta deducción no es aplicable a contribuciones de externalización de compromisos por pensiones ni tampoco a los supuestos de compromisos asumidos en expedientes de regulación de empleo.

Asimismo, se establece la deducción del 10 por 100 sobre las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos<sup>104</sup> de los trabajadores y parientes en línea directa hasta tercer grado inclusive, en las mismas condiciones y cuantías y límites (8.000 euros año y en proporción al salario bruto de 27.000 euros).

Para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, las deducciones precedentes se aplicaran por los porcentajes que resulten de multiplicar por los coeficientes que siguen:

	2006	2007	2008	2009	2010
Coeficientes	n.a.	0,8	0,6	0,4	0,2
Deducción %	10	8	6	4	2

### 7.10. Otras deducciones

Como incentivos especiales aplicables a los años 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007 hay que destacar<sup>105</sup>:

- a) **Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002**, regulada en la disposición adicional novena de la Ley 55/1999, de 30 de diciembre, con vigencia limitada al 31 de diciembre de 2002.
- b) **Forum Universal de las Culturas, Barcelona 2004**, regulada en la disposición adicional quinta de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que se aplica al 15 por 100 sobre las inversiones y gastos realizados con la aprobación del Consorcio Organizador. Esta disposición tiene vigencia entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2004. Las deducciones no aplicadas en el ejercicio podrán aplicarse en los cinco ejercicios siguientes.
- c) **Año Santo Jacobo 2004**, disposición adicional 2ª de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, aplicable al 15 por 100, por las inversiones entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004.
- d) **Caravaca Jubilar 2003**, disposición adicional 22ª de la Ley 53/2003, el 15 por 100 de las inversiones.
- e) **Copa América 2007**, regulado en la disposición adicional 34 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre de medidas fiscales<sup>106</sup>.
- f) **Año Lebaniego 2006 y Expo Zaragoza 2008**, Ley 30/2005, de 29 de diciembre.

<sup>104</sup> La Ley 41/2003, de 18 de diciembre, de Protección Patrimonial de Personas con Discapacidad, introdujo esta modificación, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2004.

<sup>105</sup> Adicionalmente, en los incentivos que correspondan, la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el concepto del acontecimiento excepcional de interés público, llevando a este ámbito determinados incentivos. Así, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, declara esa condición a: **XV Juegos del Mediterráneo, Almería 2005; IV Centenario del Quijote; Copa América 2007**.

<sup>106</sup> El régimen fiscal de la Copa América se desarrolla en el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, en el que se establecen las medidas para la celebración de la XXXII edición de la Copa América en la ciudad de Valencia.



- g) **Alicante 2008, Barcelona World Race y Año Jubilar Guadalupense 2007**, aprobadas por la Ley 42/2006, de 28 de diciembre.

Estas deducciones han de insertarse en el ámbito de *acontecimientos de excepcional interés público*, con aplicación de los incentivos fiscales que contiene la Ley 49/2002, de incentivos fiscales al mecenazgo.

#### **7.11. Deducciones pendientes de ejercicios anteriores**

Las deducciones pendientes de ejercicios anteriores al 1 de enero de 1996 se aplicarán con respeto de los límites respectivos de las Leyes que las regularon, pero con un **límite conjunto del 35 por ciento de la cuota semilíquida**, excepto las que correspondan a creación de empleo. Estas deducciones se aplicarán de forma previa a las deducciones por incentivos del ejercicio 1996, con derecho a los ejercicios que resten de aplicación por los excesos no aplicados. Véase en este aspecto la disposición transitoria undécima de la Ley.

Las deducciones pendientes de períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 1996 pierden su eficacia en el quinto año posterior al nacimiento del derecho, salvo las excepciones de empresas de nueva creación. En términos generales, estas deducciones habrán caducado en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2000.

Durante 1996 y períodos impositivos siguientes se permitieron aplicar las siguientes deducciones por incentivos:

- a) **Inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material**, excluidos los terrenos, incluso en régimen de arrendamiento financiero, **el cinco por ciento** del valor de adquisición o coste de producción. Los elementos acogidos a la deducción deberán permanecer durante cinco años o, su vida útil, si fuera inferior.

**El límite de la deducción fue el 15 por ciento** de la cuota semilíquida, aplicada de forma separada a las deducciones anteriores. El exceso no aplicable podrá deducirse en los cinco años siguientes, con respeto de ese límite y conjuntamente con deducciones de ejercicios anteriores a 1996. Véase disposición adicional duodécima de la Ley, siendo aplicable a los períodos impositivos que se iniciaron durante 1996.

- b) **Creación de empleo**, aplicable en este caso para los períodos impositivos que concluyan después de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal.

El importe de la deducción será **de un millón de pesetas** por cada trabajador contratado a tiempo indefinido, siempre que el mismo sea mayor de 45 años o minusválido, con el límite del incremento de personas/año empleadas en ese período impositivo.

Esta deducción se aplica sin límite porcentual sobre la cuota semilíquida, sin que pueda exceder su importe. Es incompatible con la libertad de amortización, con creación de empleo prevista en normas de 1994 y 1995 y con el régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

Los trabajadores contratados deberán permanecer en la empresa durante al menos dos años.

- 
- c) **Año Santo Jacobo 1999 y Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000**, incorporadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado y Ley de acompañamiento para los ejercicios iniciados en 1998.

### **7.12. Aplicación de las deducciones por incentivos**

Las deducciones sobre incentivos, con excepción de las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios, tendrán **un límite conjunto del 35 por ciento de la cuota semilíquida**. No obstante, el límite del 35% de la cuota semilíquida, para los ejercicios iniciados desde el 1 de enero del 2000 se amplía para las deducciones de I+D+IT, en determinados supuestos (Véase apartado 7.1.4 precedente).

Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 25 de junio de 2000, la nueva redacción del artículo 37 de la LIS permite que el límite alcance el 45% de la cuota semilíquida con relación a las deducciones de **I+D+IT** y las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información –aplicable en el régimen de empresas de reducida dimensión-, **si el importe de las deducciones por esos conceptos excede del 10% a la citada cuota semilíquida. Este límite se eleva al 50 por 100 de la cuota semilíquida para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2004**, regulado en el artículo 44.1 del TRIS.

Las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios tienen como límite la cuota semilíquida, sin conjugar las deducciones por incentivos restantes. Para el cálculo del 35, 45 ó 50 por 100 de límite de éstas últimas tampoco se computa la deducción por reinversión.

Las deducciones no aplicadas por exceder ese límite podrán aplicarse en los cinco años siguientes (ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2002), con respeto de idéntico límite y de diez años para las deducciones en I+D+IT+FTI. A partir del 1 de enero de 2002, los plazos de aplicación se extienden a 10 años, en general, y quince años para las deducciones de I+D+IT+FTI.

La aplicación de estas deducciones podrá diferirse al primer año que se obtengan beneficios, dentro del período de prescripción, en las entidades de nueva creación y en las empresas que saneen pérdidas por aportaciones efectivas de nuevos recursos. Si hubiesen elementos patrimoniales, éstos deberán permanecer durante cinco años o tres años si se tratara de bienes muebles o durante su vida útil, si fuese inferior.

### **7.13. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles**

El régimen fiscal del mecenazgo (Ley 49/2002) establece una triple posibilidad de incentivo fiscal:

- a) Donativos, donaciones y aportaciones deducibles a las entidades acogidas a dicha Ley, así como al Estado, Comunidades Autónomas, Entes Locales y Organismos autónomos, y al Instituto Cervantes y el Institut Ramon LLull.

Para estas donaciones<sup>107</sup> se establece el siguiente régimen: 1) El donativo no es gasto deducible en la base imponible; 2) si la donación determinara rentas para el

---

<sup>107</sup> Véase artículos 16 a 24, ambos inclusive de la Ley 49/2002.

donante, éstas están exentas; 3) la base de deducción no puede ser superior al 10 por 100 de la base imponible del período impositivo, siendo que el exceso puede aplicarse hasta en diez ejercicios siguientes; 4) la deducción se establece aplicando el 35 por 100 a la base de deducción; 5) la deducción se aplica sin límite porcentual, una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones y las otras deducciones por incentivos; y, 6) el exceso de deducción no aplicado, se deducirá en 10 ejercicios siguientes.

- b) Convenios de colaboración empresarial y gastos en actividades de interés general, constituyen gasto deducible en la base imponible. Sobre estas partidas no es aplicable el régimen precedente de deducción de la cuota.
- c) Programas de apoyo a acontecimientos de interés público, en los que se establece una deducción del 15 por 100 en la cuota, operando el límite conjunto de incentivos por determinadas actividades.

#### ***Actividades prioritarias de mecenazgo***

*El artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, autoriza a que la Ley de presupuestos generales del Estado autoriza a elevar hasta 5 puntos la deducción del 35 por 100 (para el IS, en el IRPF hasta el 30 por 100) a determinadas actividades de interés general.*

#### **7.14. Aplicación transitoria de las deducciones. Esquema**

La Ley 35/2006 introduce una modificación sustantiva en el tributo: marca las pautas temporales en las que se dejan de aplicar las deducciones por incentivos. La derogación de los correspondientes artículos del TRIS se traza estableciendo, en un período transitorio, coeficientes que minoran los porcentajes de deducción de forma gradual y decreciente en años sucesivos.

Como consecuencia de estas derogaciones, las únicas deducciones aplicables serán: 1) las deducciones por creación de empleo de trabajadores con discapacidad; 2) las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios; y, 3) las deducciones por donativos y otras actividades relativas al mecenazgo.

En aras de la simplificación del tributo, la eliminación de las deducciones asume un papel que puede ser trascendente en un futuro inmediato. La eliminación de las deducciones puede quedar en parte compensada por la minoración de los tipos impositivos, pero puede considerarse parcialmente insuficiente por el resultado final de la recaudación que genere. Sería absurdo plantear una simplificación que tuviera como único objeto el aumento efectivo de recaudación, con afectación a los criterios fundamentales del propio tributo.

Art. Ap.	Concepto	Tipo y Concepto	Subvenciones	Derogaciones	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
35	1 I+D	30% Gastos I+D	Base-65%Subv	01/01/2012	0,92	0,85	0,85	0,85	0,85		
		50% Exceso promedio(n-1,n-2)	Base-65%Subv	01/01/2012							
		20% Pers.Inv+Conv	Base-65%Subv	01/01/2012							
		10% AFN I+D	Base-65%Subv	01/01/2012							
35	2 IT	15% Proy.Univ.	Base-65%Subv	01/01/2012							
		10% Diseño+tecn+ISO	Base-65%Subv	01/01/2012							
36	1 TIC - ERD	15% Int+Com.elec+Intranet	Base-Subvenc	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2			
37	1 Act.exportación	25% Suc+Filiales+Publicidad	Base-65%Subv	01/01/2011	12%	9%	6%	3%			
38	1 Bienes Pat.Hist.	15% Adquisición y conservac.	Base-Subvenc	01/01/2014	0,875	0,75	0,625	0,5	0,375	0,25	0,125
		20% Productor	Base-Subvenc	01/01/2014	0,875	0,75	0,625	0,5	0,375	0,25	0,125
	2 Prod.cinematogr	5% Coproductor financiero	Base-Subvenc	01/01/2014	0,875	0,75	0,625	0,5	0,375	0,25	0,125
	3 Edición libros	5%	Base-Subvenc	01/01/2014	0,875	0,75	0,625	0,5	0,375	0,25	0,125
	4 Sist. navegación	10% Vehículos ind. Y comerc.	Base-Subvenc	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2			
	5 Plat.acceso disca	10% Vehículos trans.público	Base-Subvenc	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2			
	6 Serv.guardería	10%	Base-65%Subv	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2			
39	1 Activos prot.mec	10% Certificados	Base-Subvenc	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2			
		2 Anticontam.vehi	12% Parte anticontaminante	Base-Subvenc	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2		
		3 Activos energ.rei	10% Sol+Biomasa+biogás+biodiesel	Base-Subvenc	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2		
40	1 Gastos Formació	5% Gastos formac.+Conex.Internet	Base-65%Subv	01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2			
		10% Exceso promedio(n-1,n-2)	Base-65%Subv	01/01/2011							
41	1 Creación empleo discap.	6.000 euros/pers.									
42	1 Reversión bfos	20% Renta reinvertida			14,50%	12%					
43	1 Aportac.Promotc	10% Prop.hasta sueldo 27.000 euros		01/01/2011							
		2 Aport.patrimonio	10% Prop.hasta sueldo 27.000 euros		01/01/2011	0,8	0,6	0,4	0,2		
44	Aplicación deducciones	Se mantienen los límites del 35% y 50%, salvo para deducción por reinversión									
	Deducciones no aplicadas	17 D.Tr.21*TR Aplicación ejers.siguintes									

**LEY 49/2002, DEL MECENAZGO**

20	Donaciones	35%	Sin límite en cuota	
25	Convenios colaboración		Gastos deducibles	
26	Actividades interés gener		Gastos deducibles	
27	Programas de ap	15%	Gastos e inversiones	
		25%	Soporte publicitario	
20	15% gastos	con límite del 90% donaciones		} Aplicable límite del art. 44 del TRIS
		25% gastos no esencialmente de divulgación		

**8. CUOTA LÍQUIDA**

**8.1. Imputación de deducciones y bonificaciones**

Respeto a las normas sobre deducciones por doble imposición, bonificaciones y deducciones por incentivos, los sujetos pasivos que sean socios, accionistas o partícipes de sociedades en **transparencia fiscal**, otros regímenes de imputación (AIE, UTE) y de **entes en régimen de atribución de rentas**, se aplicarán en la determinación de la cuota líquida, en la proporción que les corresponda. En particular, en el régimen de transparencia fiscal, se imputarán conjuntamente con la porción de base imponible positiva.

**8.2. Cuota líquida: orden de aplicación de las deducciones por incentivos**

De la **cuota semilíquida**, resultado de aplicar las deducciones por doble imposición y las bonificaciones a la cuota íntegra, se minorará: 1) Por las deducciones no aplicadas de ejercicios anteriores a 1996, con el límite conjunto del 35 por ciento, salvo que se

trate de deducciones por creación de empleo sin límite porcentual. 2) Las deducciones por inversión en activos fijos nuevos, con el límite del 15 por ciento, que para ejercicios posteriores a 1996 se sumará a la anterior. 3) Las deducciones por incentivos, con un límite conjunto del 35 por ciento, con límite del 45% para las deducciones de I+D+IT. 4) La creación de empleo de 1996, sin límite porcentual. 5) La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

<b>4. CUOTA SEMILÍQUIDA (&gt;0)</b>
<b>5. (-) DEDUCCIONES POR INCENTIVOS</b>
<b>a) Deducciones con límite cuota semilíquida (35-45-50%)</b>
<b>b) <u>Deducción reinversión bfos.extraordinarios y donaciones</u></b>
<b>6. CUOTA LÍQUIDA (≥0)</b>
=====

## 9. DEUDA TRIBUTARIA Y DERECHO A DEVOLUCIÓN

De la **cuota líquida**, que ha de ser de una magnitud positiva o cero, se deducirán los **anticipos tributarios** para obtener la **cuota diferencial a ingresar** (deuda tributaria) o el **derecho a devolución**, según que esos anticipos sean inferiores o superiores a la cuota líquida.

### 9.1. Anticipos tributarios deducibles

Conectando con la gestión y recaudación del impuesto, cabe cifrar los anticipos tributarios en dos bloques:

- 1) **Retenciones e ingresos a cuenta**, realizadas por los obligados a retener o ingresar a cuenta (retribuciones en especie) en ocasión de satisfacer rentas que determinen esas obligaciones (fundamentalmente rendimientos del capital mobiliario).
- 2) **Pagos fraccionados**, realizados por el sujeto pasivo, como obligaciones complementarias en el cumplimiento de la obligación principal.

#### Programa PREVER

*La Ley 39/1997, de 8 de octubre, por el que se aprobó el programa PREVER sobre vehículos industriales nuevos, asimila la bonificación en precio de venta de hasta 80.000 pesetas como retenciones e ingresos a cuenta a todos los efectos.*

*Para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2004, véase disposición adicional 36ª de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.*

### 9.2. Imputación de anticipos tributarios

En los regímenes de imputación de rentas, inclusive en el régimen de transparencia fiscal, se imputarán los anticipos tributarios a los socios, accionistas o partícipes; en el régimen de transparencia fiscal, los anticipos tributarios se imputarán con independencia de la base imponible positiva o negativa. A partir del ejercicio de 1997,

en el régimen de transparencia fiscal se imputará como anticipo la cuota diferencial ingresada por el sujeto pasivo sometido a ese régimen.

### 9.3. Cuota diferencial o derecho a devolución

Con trascendencia inmediata en la declaración liquidación realizada por el sujeto pasivo, cabe definir ambos conceptos por la diferencia de:

<b>6. CUOTA LIQUIDA</b>
<b>7. (-) ANTICIPOS TRIBUTARIOS</b>
<b>a) Retenciones</b>
<b>b) Ingresos a cuenta</b>
<b>c) Pagos fraccionados</b>
<b>d) Imputación de anticipos</b>
<b>8. CUOTA DIFERENCIAL (Si (6)&gt;(7) )</b>
<b>8'. DERECHO DEVOLUCION (Si (6)&lt;(7) )</b>

### 9.4. Deuda tributaria

En los supuestos que así se contemple específicamente, como por ejemplo la reinversión de beneficios extraordinarios no culminada, en la autoliquidación deberán añadirse los intereses de demora; en otro caso, cuando medie actuación administrativa, o cuando se realicen ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, la deuda tributaria será el resultado de añadir a la cuota diferencial los elementos previstos en el artículo 58 de la Ley General Tributaria (recargos e intereses de demora).

#### ***Recargo cameral a favor de las Cámaras de Comercio***

*Como exacción parafiscal regulada en la Ley 3/1993, de Cámaras de Comercio, y a favor de estas entidades, en tanto que los sujetos pasivos sean electores de estas corporaciones, se exige un recargo sobre la cuota líquida, cuya exigibilidad nace con el plazo para presentar las autoliquidaciones del tributo. El tipo de recargo para los ejercicios 1996 y siguientes es del 0,75 por ciento, o una escala que se minorra en progresividad a partir de un cierto importe de la cuota líquida.*

#### **Cuestiones a resolver:**

1. Una sociedad tributa al tipo general del 35%. Reconoce el efecto impositivo en cuentas de balance, beneficio sobre impuesto anticipado y/o diferido. Ante el cambio legislativo de aplicar los tipos generales del 32,5% y del 30%. ¿Debe regularizar al cierre de los ejercicios 2006 y 2007 la minoración de ambas cuentas?, si es que sí, ¿qué trascendencia tributaria tiene?
2. Una Sociedad A adquiere el 10% de las acciones de otra B el 15 de agosto de 2006. La Sociedad B distribuye un dividendo a cuenta el 15 de diciembre de 100.000 €. Esta participación de A en B es estratégica y como tal, se prevé estable. Al presentar la autoliquidación el 25 de julio de 2007, ¿qué importe deberá deducir A por dividendos percibidos? ¿debería presentar una declaración complementaria una vez superado el año de titularidad y solicitar la devolución?
3. Una Sociedad poseía el 40% de otra Sociedad. Decide realizar una venta parcial que reduce en el 15% la participación, siendo que ésta queda reducida al 25%. El valor de la venta asciende a 3,5 millones de euros que han determinado un resultado positivo de 1 millón de euros. Los beneficios retenidos por la Sociedad participada entre

- adquisición y venta parcial ascienden a 2 millones de euros. Sabiendo que la Sociedad reinvierte los 3,5 millones en otra Sociedad C en la que participará en el 50%, ¿cuál es la deducción por plusvalías de fuente interna?, ¿cabe aplicar la deducción por reinversión y en que importe?*
- 4. La Sociedad FF obtuvo royalties de una sociedad extranjera por 200.000 euros. Por la aplicación del Convenio con el Estado de la sociedad extranjera, estos royalties han tributado en el Estado de origen el 8%. Razonar: a) ¿cómo han de contabilizarse los royalties, por el importe neto o bruto?; b) ¿debe registrarse el impuesto en origen?, si es que sí ¿por qué concepto?; c) los royalties, ¿constituyen renta exenta?, o en su caso, ¿cómo trascienden en la liquidación del IS de la Sociedad española?*
  - 5. La entidad GG participa en una filial extranjera, ubicada en un Estado con el que España mantiene Convenio de intercambio de información. La filial aplica 500.000 € de dividendos con un impuesto en el Estado origen del 10%. La participación inicial asciende al 15% y en el ejercicio, GG decide adquirir otro 25%, para situarse como accionista de referencia con el 40% del capital social de la filial; esta inversión asciende a 4 millones de euros. Los dividendos percibidos, ¿son renta exenta?, si es que sí, ¿cómo inciden la deducción por dividendos y por el impuesto pagado en origen?; si es que no, ¿cómo inciden la deducción por dividendos y por el impuesto pagado en el origen?, si además se sabe que el impuesto satisfecho por la filial, en proporción al dividendo pagado fue de 200.000, ¿tiene alguna trascendencia? Por último, proponga el tratamiento que permite la norma del IS con relación a la nueva inversión; ¿constituye deducción?, ¿en la base o en la cuota?, ¿qué requisitos ha de reunir una u otra, en caso de que sean de aplicación?*
  - 6. La Sociedad TT realiza actividades de investigación y desarrollo, destinando 400.000 de gastos corrientes; entre ellos, destaca la retribución a los doctores contratados, cuyo importe asciende a 180.000 euros. Realiza adquisiciones de activos fijos nuevos afectos a I+D por 100.000 euros. Ha recibido una subvención del CDTI de 80.000 euros. Sabiendo que los gastos análogos de ejercicios precedentes han sido de 350.000 y 270.000, ¿cuál es la deducción aplicable por I+D en el ejercicio?*
  - 7. La Sociedad DD presenta la autoliquidación del IS cuya cuota líquida asciende a 1 millón de euros. Determinar el recargo cameral.*
  - 8. Una Sociedad ha realizado determinadas inversiones de protección del medio ambiente, que en 2004 ascendió a 300.000 €, en 2005 a 400.000 y en 2006, que la concluyó, a 200.000 €. El organismo público competente certifica su adecuación y realización en octubre de 2006. ¿Cuál es la deducción a aplicar?, en los ejercicios 2004 y 2005, ¿pudo aplicar alguna deducción?*
  - 9. Una Sociedad tiene el convenio de empresa por el que aportará el 3% del salario bruto al plan de pensiones de empleo, en el que actúa de promotor. Por categorías, tiene 10 empleados de sueldo computable de 15.000 €, 20 de 20.000, 20 de 30.000 y 30 cuyo salario promedio es de 50.000 (todos superiores a 30.000). ¿Cuál es la aportación que debe realizar?, ¿es gastos deducible?, ¿puede aplicar, y en su caso, por qué importe la deducción por aportación a planes de pensiones?*
  - 10. Una Sociedad contabiliza determinados ingresos, que soportan retención del 15%, por el importe neto de 340.000 euros. Los pagos fraccionados realizados ascienden a 150.000. La base imponible previa asciende a 800.000 euros y las deducciones aplicables a 50.000. Determine la cuota íntegra, la cuota líquida, la deducción por anticipos tributarios y la cuota diferencial.*





## CAPITULO V:

### REGIMENES ESPECIALES

#### Sumario analítico

##### **1. Concepto y clasificación**

##### **2. Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión**

###### *2.1. Supuestos de aplicación*

###### *2.2. Contenido de los incentivos fiscales*

###### *2.2.1. Libertad de amortización con creación de empleo*

###### *2.2.2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor*

###### *2.2.3. Amortización acelerada del inmovilizado*

###### *2.2.4. Dotación por posibles insolvencias*

###### *2.2.5. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión*

###### *2.3. Tipos impositivos diferenciados*

###### *2.4. Deducciones de la cuota por incentivos*

###### *2.4.1. Para el fomento de tecnologías de la información*

###### *2.4.2. Aprovechamiento de fuentes de energía renovables*

###### *2.5. Compatibilidad del régimen con otros regímenes especiales*

###### *2.6. Proyección en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

##### **3. Régimen fiscal de contratos de arrendamiento financiero**

##### **4. Régimen de las sociedades patrimoniales (régimen transitorio)**

###### *4.1. Sociedades patrimoniales: supuestos de aplicación y exclusiones*

###### *4.2. Las sociedades patrimoniales, sujetos pasivos del IS*

###### *4.3. Base imponible, parte general y parte especial*

###### *4.4. Tipos impositivos y deducciones*

###### *4.5. Rentas derivadas de las Sociedades patrimoniales*

###### *4.6. Sociedades patrimoniales participadas por otras Sociedades*

###### *4.7. Sociedades patrimoniales participadas por otras sociedades patrimoniales*

###### *4.8. Tributación por el régimen general: períodos iniciados el 1 de enero de 2007*

###### *4.9. Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales*

##### **5. Referencia a otros regímenes especiales**

###### *5.1. Regímenes especiales contenidos en el TRIS*

###### *5.2. Regímenes regulados en otras leyes*



**Objetivos del presente capítulo:**

- Establecer la sistemática y naturaleza de los regímenes especiales que regula el impuesto sobre sociedades y el ámbito, objetivo o subjetivo, de aplicación.
- Analizar los supuestos de aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión.
- Concretar el alcance de los incentivos fiscales que caracterizan el régimen de reducida dimensión: afectación en la base imponible, tipos impositivos y deducciones aplicables.
- Conocer el tratamiento transitorio del régimen de las sociedades patrimoniales y los supuestos de disolución con liquidación.
- Cuantificar el efecto tributario del régimen del arrendamiento financiero.
- Especificar el alcance diverso de otros regímenes especiales.

**Lectura básica:**

El seguimiento de este capítulo requiere la lectura y análisis de los siguientes artículos del TRIS:

- Artículo 47
- Artículos 61 a 63 (derogados a partir del 1 de enero de 2007)
- Artículos 108 a 114
- Artículo 115
- Disposición adicional 10ª.1
- Disposiciones transitorias 22ª y 24ª

En lo que corresponda, deberán analizarse los artículos del RIS:

- Artículo 47
- Artículo 49

## CAPITULO V:

### 1. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

La Ley del Impuesto sobre Sociedades optó, como técnica legislativa, por refundir e incorporar en su seno un haz de normas, con incidencia directa en el tributo, que regulan aspectos precisos referidos a sociedades o entidades por su naturaleza, sea por el objeto que desarrollan, sea por el propio sujeto o sociedad; también incorpora la regulación de operaciones (fusiones, escisiones o arrendamiento financiero), que define como regímenes especiales.

Trazar la equivalencia entre *los regímenes especiales*, regulados en el Título VII del TRIS, y la técnica de refundición legal limita con la subsistencia de *otros regímenes especiales* contenidos en otras leyes: *régimen fiscal de las cooperativas, régimen fiscal de las fundaciones y de actividades de interés general* (estas actividades se proyectan a los sujetos pasivos del tributo, para regular gastos deducibles) y el *régimen fiscal de Canarias*.

- a) **Regímenes especiales por razón del sujeto:** Cabe encuadrar en este apartado a las agrupaciones de interés económico y a las agrupaciones europeas de interés económico; sociedades y fondos de capital riesgo y las sociedades de desarrollo industrial; instituciones de inversión colectiva; las entidades, denominadas, parcialmente exentas; las fundaciones acogidas al régimen especial; las cooperativas; y, en su caso, los fondos de pensiones. El régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, a pesar de sugerir matices, es enmarcable en este apartado.
- b) **Regímenes especiales por razón del objeto:** Los regímenes fiscales de la minería, de la explotación e investigación de hidrocarburos junto a las entidades de tenencia de valores extranjeros, serían supuestos típicos del objeto social principal del sujeto pasivo. También ha de ubicarse en este apartado el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- c) **Regímenes especiales para determinadas operaciones:** La deducibilidad de amortizaciones aceleradas en el arrendamiento financiero, o los *regímenes de diferimiento* contenidos en las fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canjes de valores.
- d) **Regímenes especiales de integración de rentas:** La transparencia fiscal, interna o internacional, junto al régimen de los grupos de sociedades, formarían esta categoría de clasificación.

El *régimen de las sociedades patrimoniales*, que sustituye al régimen de transparencia fiscal, constituye una modalidad específica de integración de rentas para los socios personas físicas puesto que las rentas obtenidas tributan en la Sociedad y no en el socio. Criterio que merece una matización cuando el socio es, también, sujeto pasivo del IS.

- e) **Regímenes especiales de estimación objetiva:** En este ámbito ha de incluirse el régimen de entidades navieras en función del tonelaje<sup>108</sup>, con vigencia desde el 1 de enero de 2002, contemplando otras incorporaciones futuras mediante modificaciones legales.

En este capítulo se estudian los regímenes especiales más relevantes, sin perjuicio de la remisión al estudio detallado de los regímenes que sólo se enuncian.

## 2. INCENTIVOS FISCALES PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Constituye la aplicación de incentivos fiscales sobre la base imponible, a través de supuestos de libertad de amortización, amortización acelerada, insolvencias, la aplicación de la amortización acelerada en supuestos de reinversión y las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información<sup>109</sup> u otros incentivos aplicados en la cuota. La incorporación del **127 bis** en la Ley (redacción dada en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y modificada posteriormente por la Ley 66/1997), determina la introducción de tipos impositivos escalonados, para los sujetos pasivos que les sea de aplicación el régimen y tributen al tipo general.

Los artículos 108 a 114 del TRIS contienen la regulación de este régimen especial<sup>110</sup>.

### 2.1. Supuestos de aplicación

El régimen es aplicable a los sujetos pasivos del tributo que:

- a) **La cifra de negocios** del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 5 millones de euros. Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 27 de abril de 2004, el límite se eleva a 6 millones de euros. A partir del 1 de enero de 2005, este límite se eleva a **8 millones de euros**. Si el período impositivo inmediato fuera inferior a doce meses, el importe de la cifra de negocios se elevará al año. Para las sociedades de nueva creación, la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo.

*Este límite fue inicialmente de 250 millones de pesetas y se elevó a 3 millones de euros (499.158.000 pesetas) para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 25 de junio de 2000.*

<sup>108</sup> La modificación de la LIS por la Ley 24/2001 afecta al régimen de estimación de bases, incorporando la estimación objetiva como modelo de aplicación del tributo. El apartado 4 del artículo 10 de la LIS prevé su aplicación por sectores de actividad, establecidos por Ley. Paralelamente, se incorpora este régimen especial como aplicación inmediata de la reforma legal.

<sup>109</sup> A los efectos de sistematicidad, esas deducciones se analizan en este Capítulo, inscribiéndolas como un elemento adicional que caracteriza este régimen especial.

<sup>110</sup> Los artículos 108, 109, 111 y 114, aplicables para los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2005, han sido modificados por la Ley 2/2004, de 28 de diciembre de PGE para 2005.

- b) **El límite de la cifra de negocios se tomará:** 1) para el conjunto de entidades que formen un grupo consolidable; 2) cuando un socio, persona física, junto con otras personas físicas con vínculos de parentesco hasta segundo grado inclusive, se encuentren con relación con otras entidades de las que sean socios en los casos de consolidación. La referencia a los supuestos de consolidación son los del artículo 42 del Código de Comercio<sup>111</sup>.

### ***Cifra de negocios***

*Es un concepto definido en la legislación mercantil, con trascendencia para formular cuentas anuales abreviadas. La referencia al Plan General de Contabilidad se completa con la resolución del Presidente del ICAC sobre su contenido.*

La regulación del **régimen simplificado de contabilidad** permite considerar una submodalidad de este régimen de empresas de reducida dimensión. Con los límites que se señalan en el Capítulo segundo, el régimen contiene un aspecto relativo a la llevanza de la contabilidad mediante el **libro diario simplificado** y, con trascendencia valorativa, **las cuentas anuales simplificadas**. La posibilidad de aplicar las cuentas anuales simplificadas se restringe a las empresas que no tengan varias modalidades de acciones o participaciones, que la sociedad no sea socio colectivo de otra, que no forme parte de un grupo de empresas –salvo que el propio grupo tenga los límites cuantitativos adecuados para su aplicación–, que no realice determinadas operaciones sobre inmovilizado inmaterial y que no realice contratos de arrendamiento financiero que tengan por objeto solares o elementos no amortizables.

## **2.2. Contenido de los incentivos fiscales**

Al margen de los incentivos que con carácter general se regulan en el Impuesto, en este régimen se incide en incentivos fiscales que operan en la base imponible.

### **2.2.1. Libertad de amortización con creación de empleo**

Se establece con permanencia la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto-Ley 7/1994 y el Real Decreto-Ley 2/1995. Es aplicable a los **elementos del inmovilizado material nuevos y de las inversiones inmobiliarias**<sup>112</sup>, incluso contruidos por la propia empresa y a los encargados en ejecución de obra y entregados dentro de los doce meses siguientes, en el período impositivo que sea de aplicación el régimen, siempre que se **incremente la plantilla total de la empresa** y este incremento se mantenga al menos **veinticuatro meses**. La libertad de amortización será aplicable desde que entren en funcionamiento los elementos patrimoniales correspondientes.

La libertad de amortización se aplicará con el límite de **90.151,82 euros (quince millones de pesetas)** y, a partir del 1 de enero de 2005, 120.000 euros por el

<sup>111</sup> El apartado 3 del artículo 108 del TRIS fue modificado por la Ley 16/2007. Así, para los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2008, las normas de consolidación se determinan por el **control que una sociedad ejerza sobre otra**, atendiendo lo que establece el artículo 42 del Código de Comercio, redactado por la misma Ley. Para los ejercicios que se inicien con anterioridad, las normas de consolidación se relación con el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

<sup>112</sup> Artículo 109 del TRIS, redacción establecida por la Ley 16/2007.

incremento de plantilla, referido a los doce meses anteriores. Para determinar el incremento de plantilla se tomará la jornada contratada con relación a la jornada completa.

La libertad de amortización es incompatible con la bonificación por actividades exportadoras, la reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En los supuestos de incumplimiento de la obligación de incrementar y mantener la plantilla, ha de procederse al ingreso de la cuota correspondiente y de los intereses de demora, junto a la declaración-liquidación del período impositivo en que se haya incumplido la obligación.

### **2.2.2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor**

Para adquisiciones inferiores a 601,01 euros (100.000 pesetas) se puede aplicar la libertad de amortización, con el límite de 12.020,24 euros (dos millones de pesetas) en el período impositivo que sea de aplicación.

### **2.2.3. Amortización acelerada del inmovilizado**

En general, cuando sea de aplicación el régimen especial a los elementos de inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible, incluso los construidos por la propia empresa y los encargados a terceros por ejecución de obra, será de aplicación el **coeficiente 1,5**, que a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2005, este **coeficiente se eleva a 2, aplicado a los coeficientes de amortización** contenidos en las tablas oficiales, sin que esté condicionada su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se establece la plena compatibilidad de este incentivo con cualquier beneficio fiscal que pudiera corresponder por razón de los elementos patrimoniales sujetos al mismo<sup>113</sup>.

Este criterio es aplicable, además, a los **elementos del inmovilizado inmaterial o intangible** (en este caso, a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008) se determina el coeficiente corrector 150% del porcentaje que corresponda, según el artículo 11 apartado 4 y artículo 12 apartado 6 del TRIS.

### **2.2.4. Dotación por posibles insolvencias**

Por la cobertura de riesgo de posibles insolvencias será deducible hasta el límite del **uno por ciento de los saldos de deudores**, existentes a la conclusión del período impositivo; a los efectos, no se incluirán en el saldo de deudores los que se hubieren dotado como insolvencias con carácter general y aquellos otros que se hubieren dotado sin tener el carácter de deducibles.

---

<sup>113</sup> En particular, las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 pueden incrementar los coeficientes máximos de las tablas oficiales, al multiplicar los mismos por 1,1. Artículo 12 de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre.

### 2.2.5. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión

Los elementos del inmovilizado material y de las *inversiones inmobiliarias* (2008) afectos a explotaciones económicas en los que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos de análoga naturaleza podrán amortizarse multiplicando el coeficiente de amortización lineal máximo por 2,5. Para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 25 de junio de 2000, **el coeficiente máximo podrá multiplicarse por 3**. La reinversión deberá realizarse en los plazos que con carácter general se establecen para la reinversión de beneficios extraordinarios.

Si la reinversión fuese superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización así calculada se aplicará sólo sobre el importe de la transmisión.

#### Exención por reinversión

*El artículo 127 de la Ley del Impuesto fue modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, sustituyendo la **exención por reinversión** por la **amortización acelerada**.*

*Como en los ejercicios 1999 y siguientes pueden manifestarse operaciones de reinversión, cuya norma aplicable será la derogada, de forma sucinta se analiza el contenido precedente.*

*En la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material será aplicable la **exención por reinversión**, siempre que: a) los elementos estén afectos a explotaciones económicas; b) se reinvierta el importe total obtenido en la transmisión; c) las rentas obtenidas no superen los 50 millones, en su caso, por el exceso, será aplicable el régimen general de reinversión de beneficios extraordinarios. El plazo de reinversión coincide con el régimen general; si ésta no tuviera lugar, se ingresaría la cuota correspondiente y los intereses de demora en el período impositivo en que venció el plazo incumplido.*

*En los supuestos de transmisión de bienes que hubieren gozado de libertad de amortización, será aplicable la exención por reinversión a la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida la depreciación monetaria. La exención por reinversión es incompatible con la deducción por adquisición de elementos de inmovilizado material nuevos, respecto de los elementos en los que se reinvierta la renta (aplicable para 1996, según disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995).*

### 2.3. Tipos impositivos diferenciados

En aplicación del artículo 114 del TRIS (incorporado en la LIS por la redacción establecida en la Ley 13/1996), **para los ejercicios iniciados a partir del uno de enero de 1997 y siguientes**, para los sujetos pasivos que tributen al **tipo general** (35, 32,5 y 30%, períodos 2006, 2007 y 2008), se aplicarán:

- a) Para los períodos que se inicien el 1 de enero de 2007, a la fracción de base imponible de hasta **120.202,41 euros**, se aplica el **25 por ciento**<sup>114</sup>.

En períodos anteriores fue: para la porción de base imponible entre 0 y 90.151,81 euros (15 millones de pesetas), el tipo del **30 por ciento**. Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2005, el tramo queda fijado en el importe de **120.202,41 euros**.

<sup>114</sup> Artículo 114 del TRIS, según redacción establecida por la Ley 35/2006.



- 
- b) Por la parte de base imponible restante, que exceda de los 120.202,41 euros, el tipo del **30 por ciento**, para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

En períodos anteriores: por la parte de base imponible restante, que exceda de los 90.151,81 euros o de 120.202,41 (2005), el tipo del **35 por ciento**.

Cuando el período impositivo sea de duración inferior al año, el tipo del 30 por ciento se aplicará sobre la porción de base imponible que corresponda al importe del tramo, por el número de días del período impositivo y el total del año.

## 2.4. Deducciones de la cuota por incentivos

### 2.4.1. Para el fomento de tecnologías de la información

La redacción establecida al artículo 36 del TRIS<sup>115</sup>, incorpora una deducción del **15 por ciento** (con anterioridad, el **10%**) del importe de **las inversiones y de los gastos del período** que se vinculen con la mejora de la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de **Internet** y la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

Los conceptos que permiten la aplicación de la deducción son:

- a) **Acceso a Internet:** adquisición de equipos y terminales, software y equipos periféricos para la conexión a la red y al correo electrónico. Adquisición de equipos para conectar redes internas de ordenadores a Internet. Instalación e implantación de dichos sistemas. Formación del personal de la empresa para su uso.
- b) **Presencia en Internet:** adquisición de equipos y software y periféricos asociados para el desarrollo y publicación de páginas y portales Web. Realización de trabajos internos o encargados a terceros para el diseño y desarrollo de esas páginas y portales. Instalación e implantación de dichos sistemas. Formación del personal de la empresa para su uso.
- c) **Comercio electrónico:** adquisición de equipos con su software y periféricos para la implantación de comercio electrónico a través de Internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad en las transacciones, incluyendo el comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas, clientes y proveedores. Instalación e implantación de dichos sistemas. Formación del personal de la empresa para su uso.
- d) **Tecnologías de la información y comunicación:** adquisición de equipos y software específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la configuración de creaciones **Intranet**. Adquisiciones de paquetes de software para aplicaciones a procesos específicos de gestión,

---

<sup>115</sup> Artículo 36 del TRIS según la redacción establecida por la Ley 23/2005, aplicable a partir de los ejercicios que se iniciaron desde el 20 de noviembre de 2005.

diseño y producción. Instalación e implantación de dichos sistemas. Formación del personal de la empresa para su uso.

Estas deducciones son incompatibles con las deducciones por incentivos reguladas con carácter general, para las mismas inversiones o gastos. La base de deducción será el importe de las inversiones y gastos desarrollados menos las subvenciones recibidas que los financien.

Estas deducciones son aplicables a los períodos impositivos que se inicien a partir del 25 de junio de 2000. La aplicación del límite de deducción puede ampliarse al 45% de la cuota semilíquida cuando el importe de estas deducciones exceda del 10% a la cuota semilíquida. Este límite aumenta hasta el 50 por 100, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2004, así como para 2005. El exceso por deducciones no aplicadas puede trasladarse a quince años siguientes.

Para los ejercicios que se inicien desde el 1 de enero de 2007, el porcentaje de aplicación se corregirá, por redondeo a la unidad superior:

	2006	2007	2008	2009	2010
Coefficientes	n.a.	0,8	0,6	0,4	0,2
Deducción %	15	12	9	6	3

#### 2.4.2. Aprovechamiento de fuentes de energía renovables<sup>116</sup>

A los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2002 fue aplicable la deducción del 10 por 100 del importe de inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos, consistentes en instalaciones y equipos, destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables. La aplicación generalizada a todas las entidades, permite su remisión al artículo 39.3 del TRIS, analizado en Capítulo precedente.

#### 2.5. Compatibilidad del régimen con otros regímenes especiales

En tanto se cumplan los requisitos de la cifra de negocios y de los socios y las sociedades que entran en el cómputo, el régimen de empresas de reducida dimensión es compatible con otros regímenes especiales del Impuesto, en particular, con los regímenes de transparencia fiscal, grupos de sociedades, entidades parcialmente exentas, cooperativas, fundaciones, etc., siempre que se cumplan, además, los requisitos específicos que contengan estos regímenes.

#### 2.6. Proyección en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

A pesar de que no hay establecidas normas de adaptación, a las personas físicas que realicen **actividades económicas, empresariales o profesionales**, y además cumplan con los requisitos de cifra de negocios, es aplicable el régimen de las empresas de reducida dimensión en lo relativo a incentivos fiscales sobre el rendimiento de la correspondiente actividad, siempre que aquél se determine en **régimen de estimación directa normal**, por remisión de los artículos 28 y 30 de la Ley 35/2006, del IRPF.

<sup>116</sup> Esta deducción se generaliza a todos los sujetos pasivos a partir de los períodos impositivos que se inicien desde el 27 de abril de 2003, atendiendo la redacción del artículo 35 bis de la LIS, incorporado por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre.

### 3. RÉGIMEN FISCAL DE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (LEASING)

Este régimen especial se superpone al régimen general de amortizaciones en los supuestos **de cesión de uso de bienes** (artículo 11.3 del TRIS) y es aplicable a **los contratos de arrendamiento financiero** (Disposición final séptima, apartado uno, de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e intervención de las Entidades de Crédito). La duración de los contratos ha de ser, como mínimo, de dos años para bienes muebles y de diez para los inmuebles; las cuotas, que deben desglosar la parte de recuperación del bien y la carga financiera, han de ser constantes o progresivas crecientes. La regulación se contiene en el artículo 115 del TRIS.

El tratamiento fiscal es:

- 1) La carga financiera es gasto deducible.
- 2) La recuperación del bien será gasto deducible atendiendo a que se trate de bienes amortizables, y no deducible cuando corresponda a terrenos, solares y otros activos no amortizables los cuales deberán expresarse de forma diferenciada en el contrato. La cuantía deducible por la recuperación del bien no podrá exceder **del duplo de los coeficientes de amortización**, aprobados en las tablas oficiales, aplicados al coste del bien.
- 3) La parte de recuperación del bien no aplicada según el punto anterior, será deducible en los períodos impositivos siguientes.

La **simultaneidad** de este régimen **con el régimen de empresas de reducida dimensión** determina: a) la libertad de amortización con creación de empleo es aplicable a los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero; b) en otro caso, es deducible la recuperación del bien al coeficiente resultante de aplicar el duplo y el coeficiente 1,5 a los coeficientes aprobados en las tablas de amortización, sobre el coste del bien<sup>117</sup>.

#### ***Empresas de reducida dimensión y régimen simplificado de contabilidad***

*Los criterios valorativos que se aplican en el régimen simplificado de contabilidad tienen en los contratos de arrendamiento financiero su mejor expresión: por una parte, son gasto deducible las cuotas satisfechas (parte de carga financiera y parte de recuperación del bien); por otra, los contratos de arrendamiento financiero que puedan recaer sobre solares (o en general, edificaciones que contengan valor del terreno) son excluyentes de aplicar los modelos de cuentas anuales simplificadas y el criterio valorativo anterior (cuota pagada igual a gasto).*

*La aplicación inicial del régimen simplificado puede determinar ajustes por contratos de arrendamiento financiero en vigor o vencidos, siempre que determinasen diferimiento en el impuesto sobre sociedades. Análogamente, cuando una empresa quede excluida de la aplicación del régimen simplificado deberá proceder a reconocer*

<sup>117</sup> La modificación por la Ley 2/2004, de 28 de diciembre, de PGE para 2005, del artículo 111, apartado 1, del TRIS no conllevó la modificación correlativa del artículo 115 del TRIS, apartado 6 segundo párrafo, estableciendo la referencia expresa al 1,5 originario, por más que éste se haya modificado aumentándolo hasta el coeficiente 2. La interpretación lógico sistemática permite considerar que ha de aplicarse el coeficiente 2 (2x2) sobre el porcentaje de amortización previsto en las tablas oficiales. Sin embargo, la no modificación del precepto citado, artículo 115 del TRIS, determina una interpretación literal de contenido claramente restrictivo.

---

*los ajustes correspondientes por estos conceptos (Véase disposición adicional segunda del Real Decreto 296/2004, de 26 de febrero).*

La *disposición transitoria sexta del TRIS* regula los contratos de arrendamientos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. En estos supuestos, se aplicará lo contenido en la Ley de 1988, para los bienes entregados con anterioridad a esa fecha o de dos años después si son inmuebles.

*Ejemplo de aplicación:*

*La deducibilidad de la parte de las cuotas de leasing que constituyen recuperación del coste (no carga financiera) son deducibles en la medida que no excedan 2 veces la amortización (lineal) de las tablas oficiales. En el ejemplo siguiente se ilustra la aplicación de este límite para dos elementos de coeficientes de amortización distintos (12 y 25%) en un contrato realizado a 2 años y una cuota adicional de valor residual.*

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

LEASING: GASTO FISCAL / AMORTIZACION

Valor de adquisición neto		15.000,00			
Tipo de interés anual		3,50%			
Interés prepagable mensual		0,2908180%			
Meses	Cuotas	Recup.princ.	Intereses	Pte.capital	Recuperación coste anual
0				15.000,00	
1	621,14	579,32	41,82	14.420,68	
2	621,14	581,01	40,13	13.839,67	
3	621,14	582,70	38,44	13.256,97	
4	621,14	584,39	36,75	12.672,58	
5	621,14	586,09	35,05	12.086,49	
6	621,14	587,80	33,34	11.498,69	
7	621,14	589,51	31,63	10.909,18	
8	621,14	591,22	29,92	10.317,96	
9	621,14	592,94	28,20	9.725,02	
10	621,14	594,67	26,47	9.130,35	
11	621,14	596,39	24,75	8.533,96	
12	621,14	598,13	23,01	7.935,83	7.064,17
13	621,14	599,87	21,27	7.335,96	
14	621,14	601,61	19,53	6.734,35	
15	621,14	603,36	17,78	6.130,99	
16	621,14	605,12	16,02	5.525,87	
17	621,14	606,88	14,26	4.918,99	
18	621,14	608,64	12,50	4.310,35	
19	621,14	610,41	10,73	3.699,94	
20	621,14	612,19	8,95	3.087,75	
21	621,14	613,97	7,17	2.473,78	
22	621,14	615,75	5,39	1.858,03	
23	621,14	617,55	3,59	1.240,48	
24	621,14	619,34	1,80	621,14	7.314,69
25	621,14	621,14	0,00	0,00 V.Residual	621,14
	15.528,50	15.000,00	528,50		15.000,00

Amortización técnica:	12%	.x 2	Rec.coste	Gasto f.ded.	Diferencias
años					
1	1.800,00	3.600,00	7.064,17	3.600,00	-1.800,00
2	1.800,00	3.600,00	7.314,69	3.600,00	-1.800,00
3	1.800,00			3.600,00	-1.800,00
4	1.800,00			3.600,00	-1.800,00
5	1.800,00			600,00	1.200,00
6	1.800,00				1.800,00
7	1.800,00				1.800,00
8	1.800,00				1.800,00
9	600,00				600,00
	15.000,00			15.000,00	0,00

Amortización técnica:	25%	.x 2	Rec.coste	Gasto f.ded.	Diferencias
años					
1	3.750,00	7.500,00	7.064,17	7.064,17	-3.314,17
2	3.750,00	7.500,00	7.314,69	7.314,69	-3.564,69
3	3.750,00			621,14	3.128,86
4	3.750,00				3.750,00
	15.000,00	15.000,00	14.378,86	15.000,00	0,00

#### 4. RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES (RÉGIMEN TRANSITORIO)

La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, modifica la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades al establecer nueva redacción a los artículos 75 a 77 de la misma, culminando la extinción del régimen de transparencia fiscal y dando entrada al régimen de las sociedades patrimoniales. El TRIS recogió esta regulación en los artículos 61 a 63 inclusive. La Ley 35/2006 derogó expresamente el citado régimen especial a partir del 1 de enero de 2007, estableciendo las disposiciones transitorias 22ª y 24ª las referencias a la tributación por el régimen general o, en los supuestos que así lo decidan los socios o accionistas, por la disolución con liquidación de esas entidades.

Habida cuenta de la trascendencia de este régimen en las denominadas **sociedades de cartera** y de **mera tenencia de bienes**, la regulación sustantiva queda establecida por los preceptos citados y como obligaciones específicas de información de las sociedades patrimoniales, el Reglamento del Impuesto las regula en el artículo 47.

##### 4.1. Sociedades patrimoniales: supuestos de aplicación y exclusiones

Las sociedades de cartera y las de mera tenencia de bienes son sociedades en régimen de las sociedades patrimoniales cuando:

**a) Condición objetiva:** 1) para las sociedades de cartera en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores; 2) Sociedades de mera tenencia de bienes en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal como establecen los artículos 25 y 27 del TRIRPF. En ambos supuestos, el activo, los valores y los elementos no afectos serán los que se deduzcan de la contabilidad, **siempre que ésta refleje la verdadera situación patrimonial de la sociedad.**

A estos efectos, **no se considerarán valores:**

- 1) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- 2) Los que incorporen derechos de crédito nacidos en relaciones contractuales establecidas en el desarrollo de actividades empresariales.
- 3) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de su actividad.
- 4) **Los que otorguen al menos el cinco por ciento de los derechos de voto,** se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y humanos y la sociedad participada no sea, a su vez, sociedad en transparencia fiscal.

También a estos efectos, **no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales,** aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez últimos años anteriores. No son asimilables a los beneficios los que

procedan de valores que no realicen actividades económicas, al menos en un 90% de los ingresos.

**b) Condición subjetiva:** Cuando se cumpla cualquiera de las siguientes circunstancias:

- 1) **Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar**, personas unidas por parentesco en línea directa o colateral, hasta cuarto grado inclusive.
- 2) **Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca a diez o menos socios.**

#### **Arrendamiento de inmuebles como actividad económica**

*La mera tenencia de bienes se contrapone a la realización de una actividad económica, sea empresarial o profesional. El arrendamiento de inmuebles se considera actividad económica cuando se den los requisitos que establece el artículo 25.2 del TRIRPF:*

- a) Que se cuente con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad.*
- b) Que para la ordenación de la actividad se cuente al menos con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

*Con anterioridad a la Ley vigente del IRPF no se exigía que la jornada fuera completa.*

#### **Las sociedades holding**

*Son aquellas en las que se cumple el requisito 4º de las condiciones subjetivas, antes descritas.*

*A diferencia del artículo 25.2 del TRIRPF, el artículo 61 del TRIS requiere que se dispongan de la organización de medios materiales y personales, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación. Por defecto, al menos, se reúnen si se cumplen los requisitos de los arrendamientos de inmuebles.*

**c) Mantenimiento temporal de las circunstancias:** Las condiciones, objetivas o subjetivas, han de concurrir **durante más de noventa días del ejercicio social** de la entidad.

**d) Exclusiones de la transparencia fiscal:** Al margen de los supuestos en los que no concurren los requisitos materiales, subjetivos o temporales, se excluyen de la aplicación del régimen:

- a) Cuando los **valores representativos de la sociedad** (acciones) estuviesen admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales (Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores).
- b) Cuando se trate de sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes y **una persona jurídica de Derecho Público sea titular de más del 50 por ciento del capital social.**
- c) Cuando **la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de las sociedades patrimoniales.**

## 4.2. Las sociedades patrimoniales, sujetos pasivos del IS

La inclusión en el régimen sólo puede realizarse para entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, excluyendo las entidades y sociedades civiles que tributan en el régimen de *atribución de rentas*.

Las sociedades patrimoniales **son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tributan efectivamente por dicho impuesto, con normas específicas** de determinación de la base, la aplicación de tipos impositivos y las deducciones. Estas normas son las que corresponden al **Impuesto sobre la Renta**, del que se toma el modelo de cuantificar los elementos estructurales de liquidación del tributo, con determinadas modificaciones.

## 4.3. Base imponible, parte general y parte especial

El régimen de transparencia fiscal establecía la medición de la base imponible por las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, para después imputarla como rendimientos en los socios o accionistas de la Sociedad, que la integraban en el IRPF o en el IS, atendiendo la tributación en uno u otro impuesto. Las Sociedades patrimoniales no imputarán renta alguna a sus socios, que incidirán en la forma de establecer la medición, establecida según las normas del IRPF.

Se transforma el esquema liquidatorio básico del IS:

Resultado contable  
+/- Correcciones valorativas  
 Base imponible

Por otro esquema de liquidación, próximo al IRPF, de la forma:

Rendimientos capital (-reducciones) Rendimientos actividades económicas Imputaciones de renta Ganancias patrimoniales ( $\leq 1$ año)
--

**Base imponible parte general**

Ganancias patrimoniales ( $>1$ año)
-------------------------------------

**Base imponible parte especial**

El criterio de imputación temporal puede ser distinto, atendiendo diferentes activos financieros: en las participaciones en FIAMM, se tributará en el momento en que se reembolsen o transmitan, frente a la revalorización anual que determina la normativa contable; en determinados activos financieros con rendimiento implícito, no procede la periodificación al cierre del ejercicio, sometiendo a gravamen la renta en el momento de cancelación reembolso, etc. Así, probablemente, podrían obtenerse otros ejemplos que no sólo pueden tener mención en los gastos deducibles o ingresos computables, sino en los criterios de imputación temporal de las rentas.

Para la determinación de las ganancias patrimoniales procedentes de bienes adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 no son de aplicación los coeficientes reductores de antigüedad.



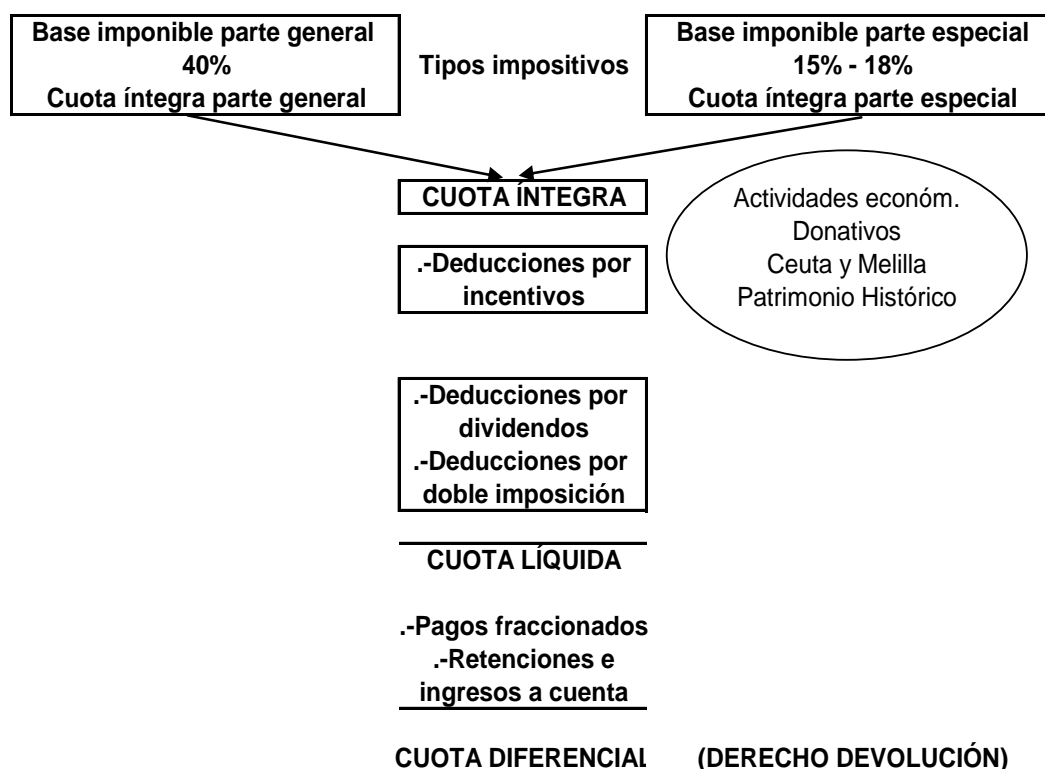
**Determinadas reducciones sólo son aplicables si todos los socios de la sociedad patrimonial son personas físicas**, muy en particular las que hacen referencia a rendimientos obtenidos con plazos superiores a dos años y las correspondientes a contratos de seguros sobre la vida.

La integración de pérdidas patrimoniales se realiza con los límites que establece el Impuesto sobre la Renta, que alcanza hasta el 10 por 100 de las rentas previas cuando corresponden a bienes adquiridos hasta un año, o con el resto de ganancias, si éstas se han obtenido en plazos superiores al año. De forma lógica, no son aplicables las minoraciones personales y familiares.

Esta determinación de base imponible se aleja y es autónoma de la determinación del resultado contable.

#### 4.4. Tipos impositivos y deducciones

La base imponible no tiene reducciones explícitas que permitan cifrar la determinación de la base liquidable. Los tipos impositivos se aplican sobre las bases imponibles - general y especial-, al 40 y al 15 por 100 (18 por 100 para los períodos iniciados el 1 de enero de 2007, para las sociedades que opten por la disolución con liquidación), respectivamente:



Las deducciones aplicables son las que regula el artículo 69 del TRIRPF, a excepción de la adquisición de vivienda (deducciones por incentivos reguladas para actividades económicas, atendiendo la remisión doble al impuesto sobre Sociedades, por donativos, por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla y por actividades relativas al Patrimonio Histórico).

Las deducciones por dividendos percibidos se establecen según la normativa del IRPF (40, 25 ó 0 por 100, atendiendo el tipo de dividendo y la forma de integración en la base). Las deducciones por doble imposición internacional se rigen por el artículo 82 del TRIRPF.

#### 4.5. Rentas derivadas de las Sociedades patrimoniales

Los **socios, personas físicas**, que perciban rentas de las Sociedades patrimoniales tendrán el siguiente tratamiento:

a) **Dividendos aplicados: no se integran como rendimiento del capital mobiliario** en el IRPF, atendiendo el artículo 23.7 del TRIRPF y el artículo 62.1.a del TRIS.

b) **Transmisión de acciones y participaciones de Sociedades patrimoniales: la ganancia patrimonial se establece entre el valor de transmisión y el valor de adquisición o titularidad.** Este último se compone del precio o desembolso efectivo más los beneficios no distribuidos obtenidos por la Sociedad en la vigencia de aplicación del régimen, salvo que hubiese adquirido la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales y hubiesen recibido dividendos.

El régimen consiste en someter a tributación una renta sólo en la Sociedad y no en el socio, aumentando el tipo impositivo sobre el tipo general del impuesto y, en la actualidad, siendo ese tipo inferior al tipo marginal máximo del IRPF, que agregado es el 45 por 100. Con ello se abre la posibilidad de una economía de opción de los contribuyentes, los que podrían intervenir en determinadas operaciones financieras mediante sociedades patrimoniales interpuestas como forma efectiva de minorar la tributación personal de su ahorro: el ejemplo más evidente se manifiesta en aquel contribuyente que por nivel de renta tributa al marginal máximo de la escala del IRPF y que la interposición de la sociedad patrimonial permitiría la aplicación de un tipo inferior a las rentas obtenidas; cuanto mayor fuera esa renta obtenida por la Sociedad patrimonial y cuanto mayor sean otras rentas del contribuyente, mayor preferencia se establece por realizar las inversiones mediante las sociedades patrimoniales<sup>118</sup>.

#### 4.6. Sociedades patrimoniales participadas por otras Sociedades

En el apartado precedente se detallan las dos fuentes de renta y su aplicación en los socios personas físicas residentes, esto es, contribuyentes del IRPF. Esas rentas tributan en el Impuesto sobre Sociedades, régimen general, cuando el socio o accionista sea una Sociedad no patrimonial, de la forma que sigue:

---

<sup>118</sup> Las sociedades patrimoniales no permiten la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, según la redacción establecida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Tampoco permite realizar aportaciones no dinerarias especiales, aunque sean iguales o superiores al 5 por 100, según regula el artículo 108 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción establecida por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales.

a) **Dividendos: se integran en la base imponible del impuesto, siendo de aplicación las deducciones por dividendos percibidos que regula el artículo 30 del TRIS, esto es, el 50 por 100** de la fracción de cuota íntegra que estos dividendos determinen, salvo que los dividendos no fueran susceptibles de aplicar tal deducción (límites del apartado 4 del artículo 28 de la LIS).

b) Transmisión de la participación y otras operaciones asimiladas: se integra la renta obtenida sin que sea de aplicación la deducción por plusvalías de fuente interna (apartado 5 del artículo 28 de la LIS). Tampoco se aplica la deducción en operaciones asimiladas a los dividendos, tal como la separación como socio, la disolución, etc.

Estas limitaciones en las deducciones por doble imposición que regula el artículo 30 del TRIS, establecen una evidente preferencia consistente en que las sociedades patrimoniales no tengan accionistas o socios que sean sociedades que tributen en el régimen general. Sin embargo, nada impide aplicar la deducción de reinversión de beneficios extraordinarios que regula el artículo 42 del TRIS, para períodos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2007, siempre que la participación transmitida sea no inferior al 5 por 100 y se hubiera poseído con un año de antelación.

Al mismo tiempo, la participación de una sociedad en la sociedad patrimonial impide la aplicación de determinadas reducciones que se contemplan en las normas del IRPF (rendimientos irregulares, reducciones en los seguros de vida y en los arrendamientos de viviendas).

#### **4.7. Sociedades patrimoniales participadas por otras sociedades patrimoniales**

Como ya sucediera en el régimen de transparencia fiscal, cabe la posibilidad de las denominadas cadenas de sociedades patrimoniales. En este caso ha de observarse que cada sociedad patrimonial tributa en el Impuesto sobre Sociedades, atendiendo las normas de integración de rentas en la base imponible del IRPF. De forma sinóptica, se tiene:

a) Dividendos distribuidos por una sociedad patrimonial a otra sociedad patrimonial: han de considerarse que no integran la base imponible, habida cuenta de la exclusión que establece el artículo 23.7 del TRIRPF, sin mediar limitación expresa.

b) Transmisión de las participaciones: se establecerá la medición correspondiente a la persona física, valor de adquisición o titularidad, más o menos los beneficios no distribuidos o recibidos. Si la titularidad es superior al año, sobre la ganancia patrimonial será de aplicación el tipo del 15 por 100.

No obstante lo anterior, las reducciones por rendimientos irregulares, arrendamientos de viviendas y por determinadas operaciones de seguro, no serán de aplicación sobre la sociedad patrimonial participada, aunque sí pueden serlo en la sociedad patrimonial socio o accionista, si ésta solo está participada por personas físicas, contribuyentes del IRPF.

#### 4.8. Tributación por el régimen general: períodos iniciados el 1 de enero de 2007

A los efectos de la modificación del régimen, a los sujetos pasivos que les fuera de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2007, salvo que opten por la *disolución con liquidación*, el régimen general del impuesto de los períodos que se inicien desde esa fecha, se apoyará en las siguientes normas<sup>119</sup>:

- a) **La integración de las rentas devengadas y no integradas** en la base imponible de los períodos impositivos en los que la sociedad tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007.
- b) **Las bases imponibles negativas** generadas en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales que estuviesen pendientes de compensar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, podrán ser compensadas en las condiciones y requisitos establecidos en el para el régimen general, esto es, tanto la base general como la base especial negativas.
- c) **Las deducciones por doble imposición de dividendos** generadas en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, **pendientes de aplicar** al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir, al 50 ó 100 por ciento, atendiendo el grado de participación en la sociedad que los distribuyó.
- d) **Las deducciones en la cuota íntegra**, reguladas en el artículo 69.2 del TRIRPF, generadas en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, **pendientes de aplicar** al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en las condiciones que, en general, se establecen para las deducciones por incentivos.

#### 4.9. Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales

Como ya sucediera con el régimen de transparencia fiscal en el año 2003, la derogación del régimen de las sociedades patrimoniales permite que esas sociedades opten a la disolución con liquidación y consecuente reparto del haber social entre los socios. La disposición transitoria 24ª del TRIS<sup>120</sup> regula estas disoluciones con liquidación, con el objetivo de reducir el coste fiscal que en otro caso produciría.

La opción de la disolución con liquidación requiere: 1) que la sociedad tributara en el régimen de sociedades patrimoniales en los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2005 y que sigan en el citado régimen; 2) que se tome el acuerdo de disolución

<sup>119</sup> Disposición transitoria 22ª del TRIS, introducida por la Ley 35/2006.

<sup>120</sup> Introducida por la Ley 35/2006. En particular, se concreta que la disolución con liquidación estará exenta en el ITP y AJD, modalidad operaciones societarias, la no generación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por la entrega de los inmuebles a los socios.

dentro de los primeros 6 meses desde el inicio del período impositivo y que en el plazo de otro 6 meses se realicen las operaciones necesarias para la total liquidación.

En general, para la sociedad que se disuelve y liquida no se genera renta alguna por la entrega de los correspondientes bienes a los socios o accionistas. Asimismo, el período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007, con relación a las rentas que se generen distintas de la propia disolución seguirá tributando en el régimen de las sociedades patrimoniales, atendiendo las normas aplicables hasta el 31 de diciembre de 2006, con la salvedad de que en la parte de la base especial será aplicable el **18 por 100**, frente al precedente 15 por 100.

***Disolución con liquidación: régimen de los socios de las sociedades patrimoniales***

*Para los socios de las sociedades, sean personas físicas o personas jurídicas, se establecen las reglas valorativas:*

*a) El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad (coste de adquisición más los beneficios retenidos que en su día tributaron en el régimen de transparencia fiscal o bien en el régimen de sociedades patrimoniales) de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.*

*b) Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente, sin que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (inaplicabilidad de los coeficientes de reducción por antigüedad).*

*En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.*

*c) Si el resultado de las operaciones descritas resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.*

*Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.*

*Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.*

*d) Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (inaplicabilidad de los coeficientes de reducción por antigüedad).*

*Descriptivamente, se establece:*

VALOR DE ADQUISICIÓN / TITULARIDAD + DEUDAS ADJUDICADAS - CRÉDITOS O DINERO			
A (Valor liquidativo)		Tributación socio	Valoración otros activos
Trascendencia en el socio	A < 0	Ganancia pat. IRPF A Renta IS	Valor adquisición = 0
	A = 0	No renta IRPF / IS	Valor adquisición = 0
	A > 0	No renta IRPF / IS	$\frac{A \times \text{Valor neto contable del elemento}}{\text{Valor neto contable activos}}$

## 5. REFERENCIA A OTROS REGÍMENES ESPECIALES

### 5.1. Regímenes especiales contenidos en el TRIS

Con una trascendencia inferior –en el contexto de introducción de este trabajo-, en términos generales, hay que citar la regulación de los regímenes especiales contenidos en el TRIS, apuntando los perfiles básicos de cada uno de éstos.

*Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas*, regulados por leyes específicas, en las que se establece un régimen de imputación de rentas y otros conceptos, semejantes a la transparencia fiscal, pero que cabe imputar rentas negativas; incluso para las entidades partícipes en uniones temporales que operen en el extranjero, pueden acogerse al método de exención.

*Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional* que incide sobre el cómputo de plusvalías en la transmisión de acciones y participaciones por las citadas entidades y, para sus socios, la deducción por dividendos percibidos por el importe de la cuota derivada de los mismos, sin importar el grado de participación.

*Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas* en el que se establece unas bonificaciones de la cuota por las rentas obtenidas en el arrendamiento de viviendas, en determinadas condiciones.

*Instituciones de inversión colectiva*, anulando la aplicabilidad de deducciones de la cuota (recuérdese el tipo impositivo reducido que les corresponde) así como estableciendo la inaplicabilidad de deducción sobre los dividendos que distribuyan a sus partícipes, socios o accionistas. En particular, sobre las participaciones en instituciones de inversión colectiva domiciliadas en paraísos fiscales se establece el régimen de imputación de rentas, incluso presuntas por mera revalorización.

*Grupos de sociedades o régimen de consolidación fiscal*, considerados como tales aquéllos en los que una sociedad participa directa o indirectamente en al menos el 75 por 100 (90 por ciento hasta el 31 de diciembre de 2001) en otras sociedades; es un régimen opcional, en el que concurren diferentes sujetos pasivos del tributo pero que constituye sujeto pasivo el grupo, ente sin personalidad jurídica, agregando las rentas de las sociedades que lo componen.

*Régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y cambios del domicilio social de la sociedad europea y sociedad cooperativa europea*, adecuando directivas de la Unión Europea sobre la materia, que determina un tratamiento neutral a las plusvalías que se manifiestan en esas operaciones societarias, esto es, se difiere su imputación fiscal hasta que la sociedad adquirente transmita los respectivos bienes susceptibles de generar esas plusvalías.

*Regímenes de la minería y de investigación y explotación de hidrocarburos*, que se proyecta en las respectivas actividades regulando el factor agotamiento, libertad de amortización y amortización de gastos de investigación.

*La transparencia fiscal internacional* constituye un régimen de imputación de rentas de sociedades no residentes en España, siempre que la participación sea superior o igual al 50 por ciento y que la tributación equivalente en el extranjero sea inferior al 75 por ciento de lo que correspondería en España. La imputación afectará a las rentas derivadas de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios, actividades crediticias y financieras, siempre que se supere determinados límites. Este régimen es aplicable a las personas físicas, socios de entidades no residentes, en las condiciones establecidas.

*Entidades de tenencia de valores extranjeros*, o las denominadas holdings españolas de filiales extranjeras, esto es, de participaciones significativas de al menos el 5 por ciento en sociedades no residentes. En este supuesto, tanto los dividendos como las rentas obtenidas por la transmisión no se integran en la base imponible.

*Entidades parcialmente exentas*, sujetos pasivos caracterizados por la ausencia del ánimo de lucro, como fundaciones, asociaciones, uniones y federaciones de cooperativas, colegios profesionales, etc. Se establece la forma de tributar de las rentas no exentas y el alcance de las rentas exentas o por el objeto de la actividad. Este régimen no es aplicable a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que se rigen por la Ley 49/2002.

*Comunidades titulares de montes vecinales en mano común*, como entidades reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre.

*Entidades navieras en función del tonelaje*, como régimen que incorpora la estimación objetiva limitada a determinados rendimientos.

*Entidades deportivas*, reguladas por la Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte y otras disposiciones complementarias, con relación a las sociedades anónimas deportivas.

## 5.2. Regímenes regulados en otras leyes

Su mención aquí tiene por objeto la reseña sistemática de la aplicación del impuesto sobre sociedades. Hay que destacar:

*El estatuto fiscal de las cooperativas*, aprobado por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, que regula el régimen fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades; para este tipo de entidades se distingue entre cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas, aplicable a las que tengan determinado objeto social y según ciertos requisitos.

*Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública*, reguladas por la Ley 49/2002, de 24 de diciembre, en el que se combina la determinación de rentas exentas con una cuantía específica de la base y la aplicación de tipos impositivos diferenciados.

*Régimen económico y fiscal de Canarias*, modificado por la Ley 19/1994, de 6 de julio, con referencia a los incentivos a la inversión y a la zona especial canaria.

*Regímenes forales del País Vasco y Navarra*, que contienen especificaciones para las entidades que operen en dichos territorios históricos y que se rigen por las normas forales respectivas.

### **Referencia a la actualización de balances de 1996**

*El Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y, como desarrollo, el Real Decreto 2607/1996, de 20 de noviembre, contienen normas para la actualización de balances, o medida correctora de la depreciación monetaria sobre los activos de las empresas. Los trazos más significativos de esta actualización fueron:*

- a) *Afectó a inmovilizados materiales y a solares y terrenos de empresas inmobiliarias. En su caso, es aplicable a elementos adquiridos en contratos de arrendamiento financiero.*
- b) *La actualización ha de quedar referida al primer balance cerrado con posterioridad al 7 de junio de 1996 y debía ser aprobado por la Junta General de accionistas u órgano equivalente de las sociedades. En el supuesto de empresarios, personas físicas y entes sin personalidad jurídica, la actualización queda referida al 31 de diciembre de 1996.*
- c) *Los coeficientes de actualización son coincidentes a los coeficientes aplicables para correcciones monetarias en la transmisión de activos de 1996, que se aplican simultáneamente al coste de adquisición y a las sucesivas cuotas de amortización, fiscalmente deducidas.*
- d) *El incremento del valor neto determinado por los coeficientes se reduce, por opción, en un 40 por ciento o bien se pondera la reducción por el coeficiente de financiación del sujeto pasivo.*
- e) *El incremento neto, aplicada la reducción, se contabiliza en las cuentas de los activos correspondientes y se abona a la Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996.*
- f) *La cuenta de reserva es indisponible en el plazo de comprobación, que es de tres años. Con posterioridad a ese plazo o a la comprobación puede aplicarse para compensar pérdidas, aumentar capital social o, a reservas de libre disposición, una vez transcurridos diez años de la operación de actualización.*



- g) *Se estableció un gravamen único del 3 por ciento, cuya base queda constituida por los abonos a la cuenta de actualización. Se devenga el día que se presenta la declaración, por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta, según corresponda, no constituyendo cuota de ninguno de estos impuestos y no siendo fiscalmente deducible.*

**Cuestiones a resolver:**

- 1. Una determinada Sociedad es filial de otra Sociedad residente en Francia. La Sociedad española durante el último ejercicio ha realizado operaciones cuyo volumen asciende a 5 millones de euros. La Sociedad matriz no está obligada a consolidar en el Estado de residencia, siendo su volumen de operaciones 20 millones de euros. La Sociedad española, ¿puede aplicar el régimen de las empresas de reducida dimensión?*
- 2. Dos hermanos participan en sendas sociedades de la forma: Sociedad A, el mayor participa en el 80 por 100 y el menor en el 10 por 100; Sociedad B, ambos poseen el 35 por 100. El Administrador de B forma parte del Consejo de Administración de A. El volumen de operaciones de A asciende a 60 millones de euros; el volumen de B asciende a 4 millones de euros. ¿Puede B aplicar el régimen de las empresas de reducida dimensión?*
- 3. Una sociedad que tributa en el régimen de las empresas de reducida dimensión ha realizado una inversión de 300.000 euros en una nave industrial (terreno 120.000 y edificación 180.000 euros). El crecimiento de plantilla, a jornada completa, ha sido de 2,2 empleados/año. El BAI del ejercicio asciende a 200.000 euros. Sabiendo que la amortización ordinaria contabilizada del inmueble ha sido de 1.800 euros, determine qué importe puede aplicar de libertad de amortización, con el objetivo de diferir al máximo el impuesto.*
- 4. Una Sociedad acogida al REERD, tiene pendiente de aplicar las amortizaciones del ejercicio. A) Sobre una maquinaria adquirida el 1 de mayo, importe 100.000 euros (coeficiente tablas 12%) que materializa la reinversión de un resultado extraordinario (importe de la venta 80.000 euros); B) sobre el derecho de traspaso satisfecho el 1 de septiembre por determinado local, cuyo arrendamiento se pacta por 15 años, importe 150.000 euros. Establecer las cuotas máximas de amortización fiscal que pueda aplicar.*
- 5. Una Sociedad adquirió mediante arrendamiento financiero una determinada instalación por importe de 100.000 euros al contado, siendo el contrato a 36 meses más el valor residual. La instalación tiene un porcentaje de amortización del 12%; la recuperación del coste satisfecha en el ejercicio mediante las cuotas de leasing asciende a 32.000 euros. Determine la amortización fiscal máxima.*

---

**BIBLIOGRAFÍA**

**a) Básica:**

**Ferreiro Lapatza, JJ., Martín Queralt, J., Clavijo Hernández, F., Pérez Royo, F., Tejerizo López, JM.** *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular* (última ed.). Madrid: Marcial Pons.

**Pont Mestres, M., Pont Clement, JF.** *El Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Universitat de Barcelona- E.U.E.E. y Management & Empresa, 1996.

**Checa González, C., Clavijo Hernández, F., de la Peña Velasco, G., Falcón y Tella, R., Simón Acosta, E.** *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

**Martin Queralt, J., Tejerizo López, J.M., Cayón Galiardo, A.** (Directores): *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial* (2004). Pamplona: Editorial Aranzadi.

**b) Complementaria:**

**Aragón Aragón, M.** [Dir.]. *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Pamplona: Aranzadi. Ernst&Young, 1997.

**Díaz Yanes, I., López-Santacruz Montes, JA., Tomé Muguruza, B., Ucelay Sanz, I.** *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996.

**Díaz Yanes, I., López-Santacruz Montes, JA., Ucelay Sanz, I.** *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1997.

**Fernández Junquera, M.** [Dir., coord.]. *Impuesto sobre Sociedades: Aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova, 1997.

**Laorden, J., Arqués, J.** [Dir.]. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I: Régimen General del Impuesto. Tomo II: Regímenes especiales*. Madrid: Civitas. Cuatrecasas Abogados, 1998.

**Sánchez Galiana, JA., Pallarés Rodríguez, R., Crespo Miegimolle, M.** *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones Prácticas*. Pamplona: Aranzadi, 1998. 2ª ed.

---

## EJERCICIOS DE LIQUIDACION

### Ejercicio 2007

**Ejercicio 1.** La sociedad VGH,S.A. se dedica a la fabricación y comercialización de ciertos productos. Forma parte de un grupo consolidable, cuyo volumen de operaciones supera los 30 M €. Para el ejercicio de 2007 facilita los siguientes datos de interés, previa la regularización y cierre del ejercicio:

1. Los ingresos contables ascienden a 6 millones de euros. Los gastos contables (previos) ascienden a 5,4 millones.
2. En 2006 se recibió una subvención de capital correspondiente a unos activos que no habían entrado en funcionamiento. El importe fue de 120.000 euros; el porcentaje de amortización aplicado a los activos es del 12% en 2007, ya contabilizada.
3. Se adquirió una maquinaria, el 01-06-2007, cuyos coeficientes según tablas son 12% y 18 años. Se propone dotar la amortización de forma degresiva. El valor de adquisición es de 180.000 euros.
4. Los saldos por insolvencias que se dotan son: a) Cliente 1, antigüedad 2 años, 30.000 euros; b) cliente 2, antigüedad 5 meses, declarado en suspensión de pagos, importe 48.000 euros; c) cliente 3, antigüedad de 4 meses, importe 24.000 euros.
5. Se realizó una aportación no dineraria de diversos elementos cuyo valor neto contable ascendía a 72.000 euros; recibió acciones de la sociedad participada por un valor nominal de 120.000 euros y prima de emisión de 60.000 euros. El grado de participación posterior a la aportación es del 10 por ciento. El valor de mercado de los bienes aportados coincide prácticamente, según valoración del experto independiente, con el valor nominal más la prima de las acciones emitidas.
6. De otra sociedad, en la que participa en el 20 por ciento, recibió dividendos por importe de 120.000 euros (contabilizados en los ingresos previos).
7. En formación del personal ha destinado 30.000 euros, también contabilizados, siendo que percibió una subvención de 6.000 euros. En los ejercicios precedentes había destinado por tal concepto 12.000 y 18.000 euros, respectivamente.
8. Las retenciones soportadas durante el ejercicio son 3.000 euros. Los pagos fraccionados que realizó durante el ejercicio ascienden a 25.000, 36.000 y 36.000 euros.

Se pide:

Formular la liquidación del impuesto sobre sociedades de 2007, sabiendo que deben introducirse los asientos de regularización que se desprenden del enunciado. Asimismo, se propone establecer la liquidación comparativa del impuesto si se hubiese acogido al régimen de las aportaciones no dinerarias especiales.

Suponiendo que los mismos datos serán de aplicación para el ejercicio 2008, determine la liquidación que determinaría para ese ejercicio.

*Solución propuesta:*

La amortización pendiente de contabilizar y calcular, correspondiente a los activos nuevos, es:

Amortización	12	2,5	30	valor residual
	Valor base	cuota	dotación	
1	180.000,00	54.000,00	31.500,00	148.500,00
2	148.500,00	44.550,00	44.550,00	103.950,00
3	103.950,00	31.185,00	31.185,00	72.765,00
4	72.765,00	21.829,50	21.829,50	50.935,50
5	50.935,50	15.280,65	15.280,65	35.654,85
6	35.654,85	10.696,46	10.696,46	24.958,40
7	24.958,40	7.487,52	7.487,52	17.470,88
8	17.470,88	5.241,26	5.241,26	12.229,61
9	12.229,61		12.229,61	0,00
			<u>180.000,00</u>	

Los ingresos y gastos pendientes de contabilizar, que se deducen del enunciado:

			Gastos	Ingresos
Ajustes previos contables:				
1.Regular.subvención cap	12%	120.000,00		14.400,00
2.Amortización maq.nueva			31.500,00	
3.Dotación insolvencias	Cliente 1	30.000,00		
	Cliente 2	48.000,00		
	Cliente 3	24.000,00	102.000,00	
			<u>133.500,00</u>	<u>14.400,00</u>

Las deducciones por formación de personal se obtienen:

Formación profesional				
Inversión	30.000,00		30.000,00	
Subvención	6.000,00	65%	<u>-3.900,00</u>	
	base		26.100,00	
n-1	12.000,00			
n-2	<u>18.000,00</u>			
	30.000,00			
		2	15.000,00	4%
			<u>11.100,00</u>	8%
			26.100,00	<u>1.488,00</u>

La obtención del BAI, o beneficio antes de impuestos:

Ingresos previos	6.000.000,00
Subv.capital, regi	14.400,00
Gastos previos	-5.400.000,00
Gastos regulariz.I	<u>-133.500,00</u>
B.A.I.	<u>480.900,00</u>

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

La liquidación y cálculo paralelo del GIS, será:

BAI		480.900				Fiscalidad	
108.000,00	1.Dif.perman. Aport.no din					108.000,00	
	2.Dif.temporal Moroso					24.000,00	
588.900,00	BEI			BI		612.900,00	
191.392,50	CEI	32,50%		CI		199.192,50	
	Deducciones						
-39.000,00	1.Dividendos	120.000,00	32,50%			-39.000,00	
	CSL					160.192,50	
-1.488,00	2.Incentivos					-1.488,00	
150.904,50	GIS					158.704,50	
	3.Anticipos Retenciones		3.000,00				
			Pagos fracc.	97.000,00		100.000,00	
			Cuota diferencial			58.704,50	

La contabilización que corresponde para el registro del Gasto Impuesto sobre Sociedades, se propone:

Contabilización	Ctas.	D	H
GIS	630.	150.904,50	
I.bfo.anticipado	474.	7.800,00	
H.P.retenc.y pagos	473		100.000,00
H.P.acreedora IS	475		58.704,50
		158.704,50	158.704,50

Para el ejercicio 2008 las modificaciones destacables, atendiendo los datos del ejercicio serán:

- a) Con relación a las subvenciones: 1º. La primera aplicación del PGC de 2007 determina que la subvención de 2007 (2006) se reconozca junto a los pasivos por impuestos diferidos que determina, siempre que no sea reintegrable. La contabilización de los subgrupos 13, 94 y 84 –ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto- junto al 74, permiten considerar que la solución propuesta es válida a excepción del efecto impositivo. 2º. El efecto impositivo inicial, a reconocer por la primera adaptación del PGC, será:

Importe recibido	120.000,00	
Efecto impositivo 2008 y sig,	30%	
Pasivos por Imp.Diferidos	36.000,00	
Ajuste inicial:		
Subvenc.capital		36.000,00
Pasivos por Imp.Difer.		36.000,00
Subvención neta al 1/1/2008	84.000,00	
Ingreso a transferir a P y G	10.080,00	
Diferencia temporaria imponible 2008		
Imputación fiscal	14.400,00	
Resultado imputado	-10.080,00	
	4.320,00	

b) El BAI del ejercicio será:

Ingresos previos	6.000.000,00
Subv.capital, regu	10.080,00
Gastos previos	-5.400.000,00
Gastos regulariz.f	-133.500,00
B.A.I.	476.580,00

c) La deducción por gastos de formación, quedará:

Formación profesional					
Inversión	30.000,00				30.000,00
Subvención	6.000,00	65%			-3.900,00
		base			26.100,00
n-1		12.000,00			
n-2		18.000,00			
		30.000,00			
		2	15.000,00	3%	450,00
			11.100,00	6%	666,00
			26.100,00		1.116,00

d) En consecuencia, la propuesta de liquidación correspondiente:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

BAI		476.580		Fiscalidad	
108.000,00	1.Dif.perman.	Aport.no din			108.000,00
	2.	Diferencia temporaria subvención			4.320,00
	3.	Dif.temporaria l Moroso			24.000,00
584.580,00	BEI			BI	612.900,00
175.374,00	CEI	30,00%		CI	183.870,00
		Deducciones			
-36.000,00		1.Dividendos	120.000,00	30,00%	-36.000,00
		CSL			147.870,00
-1.116,00		2.Incentivos			-1.116,00
138.258,00	GIS	Cuota liquida			146.754,00
		3.Anticipos	Retenciones	3.000,00	
			Pagos fracc.	97.000,00	100.000,00
		Cuota diferencial			46.754,00

Con relación a los criterios contables sobre la aportación no dineraria, véase Parte II, norma 2ª del PGC, apartados 1.3 y 1.4, y normas 19ª y 21ª.

**Ejercicio 2.** *La entidad NBM, S.A. que formula las cuentas anuales en el modelo normal, previo al cierre del ejercicio de 2007, facilita los siguientes datos de interés:*

1. *El volumen de operaciones del ejercicio y del ejercicio precedente supera los 8 millones de euros.*
2. *La cuota líquida que resultó de la liquidación del ejercicio 2006 (anterior) fue de 300.000 euros y las retenciones aplicadas en esa liquidación de 6.000 euros.*
3. *El beneficio antes de impuestos, previo a los ajustes y regularizaciones que correspondan, asciende a 750.000 euros.*
4. *Los auditores han propuesto y la compañía acepta: a) registrar una provisión por depreciación de existencias de 120.000 euros; b) dotar la provisión por insolvencias de un moroso, fecha de factura 25.7.07, por 30.000 euros; c) regularizar la contabilización de intereses bancarios netos por 50.840 euros.*
5. *En 2006 adquirió un camión en arrendamiento financiero por 60.000 euros. La dotación contable de la amortización se corresponde con cuotas lineales del 14% (coincidente con el coeficiente lineal máximo de las tablas oficiales).*
6. *De elementos adquiridos en 1995, acogidos en su día a la libertad de amortización, se amortizan contablemente 30.000 euros que fiscalmente ya habían sido aplicados.*
7. *En la cuenta de gastos diversos se registraron 15.000 euros de gratificaciones diversas, sin soporte documental. Asimismo, sanciones administrativas por 3.000 euros. Asimismo, se anotó un donativo de 10.000 euros a una asociación declarada de utilidad pública, disponiendo la empresa del correspondiente certificado.*
8. *A una entidad, NB, S.L., en la que participa desde su creación en 1992 en el 50 %, le transmitió un terreno por 90.000 euros. Contablemente estaba registrado por 48.000 euros, fecha de adquisición 14.12.92. El beneficio extraordinario ya contabilizado asciende a 42.000 euros; atendiendo una peritación del mismo, el valor de mercado se estima en 120.000 euros. De la misma sociedad se han contabilizado 90.000 euros de dividendos, con cargo a resultados de 2007.*
9. *Durante el ejercicio se han incurrido en gastos de promoción, propaganda y publicidad, de proyección plurianual, en la sucursal abierta en Francia por 180.000 euros. Recibió del ICEX una subvención de 60.000 euros.*

10. De ejercicios precedentes (05 y 06) tiene pendientes de aplicar deducciones por importes respectivos de 6.000 y 24.000 euros.

*SE PIDE:*

*Primero. Incorporar las anotaciones contables que se deducen de los puntos 4 y 5, para obtener el BAI.*

*Segundo. Determinar las retenciones soportadas que se deducen del enunciado.*

*Tercero. Practicar la liquidación del ejercicio de 2007. A los efectos, determine los pagos a cuenta realizados, suponiendo en este caso que la base imponible y los otros elementos que puedan intervenir se obtienen linealmente por meses.*

*Cuarto. Contabilizar la regularización por el Impuesto sobre sociedades y establecer el cuadro de conciliación entre resultado del ejercicio y base imponible.*

*Quinto. Determinar la cuota del recargo cameral que corresponde al ejercicio, de forma previa a la regularización del GIS.*

*Solución propuesta:*

a) Regularizaciones contables pendientes:

				Gasto	Ingreso
1. Dotac.prov.deprec.existencias				120.000,00	
2. Dotac.provisión insolvencias				30.000,00	
3. Dotac.amortiz. Camión (leasing)				8.400,00	
	14%	60.000,00			
4. Regularización intereses netos/brutos					
	Tipo retención	18%	11.160,00		
	Importe bruto	50.840,00	62.000,00		11.160,00
				<u>158.400,00</u>	<u>11.160,00</u>

Ajuste del BAI-previo:

BAI antes de ajustes	750.000,00
Ingresos a contabilizar	11.160,00
Gastos a contabilizar	<u>-158.400,00</u>
<b>BAI-previo</b>	<b><u>602.760,00</u></b>

Estas anotaciones tienen la calificación tributaria: 1, gasto deducible; 2, gasto no deducible por ser el saldo de una antigüedad inferior a seis meses; 3, es gasto fiscal el 28% como cuota de amortización, la parte no aplicada será un ajuste extracontable; y 4, así se exige, contabilización de ingresos íntegros, en contabilidad (no compensación de ingresos y gasto y de activos y pasivos) y en el artículo 17.3 de la LIS.

b) Correcciones al resultado contable (ajustes extracontables):



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
 APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

	Aumento	Disminución
<b>1. DIFERENCIAS PERMANENTES</b>		
1.1. Gastos no deducibles (no justificados y sanciones)	18.000,00	
1.2. Donativo asociación declarada utilidad pública	10.000,00	
1.3. Corrección monetaria solar transmitido		
Rtdo extraordinario	42.000,00	
Actualización		
48.000,00      1,2987      62.337,60		
Menos valor contable	48.000,00	
	14.337,60	14.337,60
1.4. Operación vinculada venta terreno		
Valor de mercado	120.000,00	
Valor transmisión	-90.000,00	
	30.000,00	
	58.000,00	14.337,60

	Aumento	Disminución
<b>2. DIFERENCIAS TEMPORALES</b>		
a) Del ejercicio:		
2.1. Dotación provisión insolvencias	30.000,00	
2.2. Mayor amortización leasing		8.400,00
b) De ejercicios anteriores		
2.3. Recuperación lib.amortización 1995	30.000,00	
	60.000,00	8.400,00
	60.000,00	8.400,00

c) Deducciones aplicables:

1	Dividendos	90.000,00	100%	32,50%	29.250,00
2	Actividad exportadora				180.000,00
	Subvención	60.000,00	65%		-39.000,00
					141.000,00
	Aplicable		12%		16.920,00
3	Donativos	10.000,00	35%		3.500,00
4	Ejercicios anteriores				30.000,00
					50.420,00

d) Cálculo del recargo cameral:

---

Datos previos:	BAIp	602.769,00	
	Dp	43.662,40	Diferencias permanentes
	Dt	51.600,00	Diferencias temporales
		<u>698.031,40</u>	
	D	29.250,00	Deducción dividendos
	J	50.420,00	Deducción incentivos
		<u>79.670,00</u>	

La base del recargo cameral es la cuota líquida, que se obtiene de:

$$CL = [0,325 (BAIp+Dp+Dt) - (D+J)] - 0,325 r \quad r=\text{recargo cameral}$$

$$\begin{array}{r}
 226.860,21 \\
 -79.670,00 \\
 \hline
 147.190,21 \quad -0,325 r
 \end{array}$$

Aplicando la escala, se obtiene:

60.101,21	0,75%	450,76	} . = r	0,002275
87.089,00	0,70%	609,62		
.-0,325 r	0,70%	.- 0,00245 r		

De donde  $.1,002275 r = 1.060,38$

<b>r = 1.057,98</b>
---------------------

El cálculo liquidatorio resultante:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
 APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

BAI previo	602.769,00
Recargo cameral	<u>-1.057,98</u>
<b>BAI</b>	<b>601.711,02</b>

Contabilidad		Tributación
43.662,40	Ajustes extracontables	
	1. Diferencias permanentes	43.662,40
	2. Diferencias temporales	51.600,00
<u>645.373,42</u>	<b>BEI Base imponible</b>	<b>696.973,42</b>
209.746,36	<b>CEI Cuota íntegra</b>	<b>226.516,36</b>
	<i>Deducción dividendos:</i>	
-29.250,00	90.000,00	-29.250,00
	Cuota semilíquida	197.266,36
	<i>Deducción incentivos:</i>	
	Límite Csl 35%	69.043,23
-50.420,00	a) Del ejercicio 20.420,00	
	b) De ejercicios anteriores <u>30.000,00</u>	-50.420,00
	<i>Deducción donaciones</i>	146.846,36
-3.500,00	1) Donativo aso.ut.pública <u>10.000,00</u>	-3.500,00
<u><b>130.076,36</b></u>	<b>GIS Cuota líquida</b>	<b>143.346,36</b>
	Retenciones	11.160,00
	Pagos a Cuenta (*)	149.493,08
	<b>Derecho devolución</b>	<b>17.306,71</b>

(\*) Los pagos a cuenta se obtienen de:

Base imp.	696.973,42		
Retenciones	11.160,00		
Tipo aplicable	23%	23%	
	3 meses	9 meses	11 meses
	<u>31.3.07</u>	<u>30.9.07</u>	<u>30.11.07</u>
Base	174.243,36	522.730,07	638.892,30
Cuota 25%	43.560,84	130.682,52	159.723,08
Retenciones	-2.790,00	-8.370,00	-10.230,00
Pagos fracc.	0,00	-40.770,84	-122.312,52
	<u><b>40.770,84</b></u>	<u><b>81.541,68</b></u>	<u><b>27.180,56</b></u>
			149.493,08

Las retenciones se corresponden con los intereses bancarios netos que se regularizan en la base. Sobre los dividendos percibidos de la sociedad en la que participa en más de un 5% no procede retención.

**Ejercicio 3.** La sociedad OM, S.A. está acogida al régimen de las empresas de reducida dimensión, habida cuenta que sus operaciones en el ejercicio presente y en el anterior no alcanzaron los 6 millones de euros. A los efectos de proceder al cierre de 2007 facilitan los datos:

1. El BAI asciende a 660.000 euros.
2. Está incorporado un resultado extraordinario de 450.000 euros procedente de la venta de una nave industrial, propiedad de la sociedad. El valor de venta asciende a 492.792,36 euros, satisfaciendo gastos de venta. Se han reinvertido en otra nave industrial por un importe de 570.000 euros, de coste de adquisición. La nave se adquirió en 1988 por 10 millones, de los cuales 5 constituían el valor de la construcción y el resto del solar. Desde 1988 hasta 2006, se ha aplicado el 3% de amortización lineal. La venta se produjo el 2 de enero de 2007. Durante todo el período de permanencia los recursos propios de la sociedad se han mantenido entre el 0,5 y el 0,7 del activo total. La amortización de la nueva nave se calcula sobre el valor de construcción estimado en 300.000 euros, al 2 por 100, desde el 1 de marzo.
3. Presentan gastos no justificados y gratificaciones no justificadas por 9.000 euros.
4. Durante 2007 ha realizado adquisiciones que individualmente no superan 601,01 euros hasta un total importe de 18.000 euros. La amortización ordinaria aplicada ha sido del 12%, durante todo el año.
5. Adquirió un nuevo equipo de informática el 1 de julio de 2007, aplicando desde esa fecha la amortización lineal del 25%. Coste adquisición 36.000 euros.
6. De sociedades participadas en más de un 5% ha obtenido dividendos por 6.000 euros.
7. Por asistencia a ferias de carácter internacional ha satisfecho 30.000 euros y en actividades de internet 25.000 euros. Instaló, además una caldera de combustible para transformación en calor de residuos sólidos por importe de 60.000 euros, cuya entrada en funcionamiento se establece para octubre de 2007.
8. De 2004 tiene pendiente una pérdida a compensar de 18.000 euros, estimada como coyuntural se contabilizó el crédito correspondiente.
9. Por retenciones ha soportado 2.100 euros; el primer pago fraccionado ascendió a 7.200 euros, siendo el 2º y el 3º negativos.

Se pide:

Determinar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2007, analizando la incidencia que corresponda por los incentivos fiscales aplicables; se desea la aplicación máxima de los incentivos fiscales contenidos en el régimen especial. Sabiendo que el tipo de pago fraccionado se mantendrá durante 2008 el vigente de 2007, determinar los pagos fraccionados a realizar en ese ejercicio.

*Solución propuesta:*

En este ejercicio se plantea la aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión, en los aspectos de la reinversión (junto a la corrección monetaria y a la aplicación de la deducción y amortización acelerada), la libertad de amortización, la amortización acelerada, la aplicación de tipos impositivos por tramos y las deducciones por incentivos.

La aplicación de tipos impositivos por tramos proyecta un criterio contable de contabilización de los impuestos por beneficios diferidos, generados en el ejercicio, atendiendo al tipo general o al tipo reducido (25-30%). Como la aplicación del régimen está condicionada al volumen de operaciones se propone la contabilización del efecto impositivo por el tipo superior, determinando que en un futuro pudieran registrarse ajustes en la imposición directa, como ingreso, si la sociedad recuperase ese diferimiento a un tipo inferior del general.

El cálculo de la depreciación monetaria viene determinado:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

Coste	Correc.monet		60.101,21	91.918,79
	1988	1,5294		
Amortizac.	1988	1,5294	901,52	1.378,78
	1989	1,4627	901,52	1.318,65
	1990	1,4054	901,52	1.266,99
	1991	1,3574	901,52	1.223,72
	1992	1,3273	901,52	1.196,59
	1993	1,3100	901,52	1.180,99
	1994	1,2863	901,52	1.159,62
	1995	1,2349	901,52	1.113,28
	1996	1,1761	901,52	1.060,28
	1997	1,1498	901,52	1.036,57
	1998	1,1349	901,52	1.023,13
	1999	1,1270	901,52	1.016,01
	2000	1,1213	901,52	1.010,87
	2001	1,0983	901,52	990,14
	2002	1,0850	901,52	978,15
	2003	1,0667	901,52	961,65
	2004	1,0564	901,52	952,36
	2005	1,0424	901,52	939,74
	2006	1,0220	901,52	921,35
	2007	1,0000	0,00	0,00
			17.128,85	20.728,88
			<u>42.972,36</u>	<u>71.189,91</u>
			VNAct	VNAct
			Corrección monetaria VNAct-VNC	<u>28.217,55</u>

Las partidas que se obtienen en el resultado extraordinario, tendrán el tratamiento tributario simultáneo de corrección monetaria y deducción por reinversión, aplicando en su caso la amortización acelerada sobre los bienes reinvertidos hasta el importe de la transmisión.

Rtdo.extraordinario	450.000,00
(-)Correcc.monetaria	<u>-28.217,55</u>
Renta corregida	421.782,45
Base deducción reinversión bfos.ext	421.782,45

Las amortizaciones aceleradas aplicables en el ejercicio son:

			Contable	Fiscal	Diferencia
Nave nueva	300.000,00	2%	4.500,00	13.500,00	-9.000,00
Bienes esc.valor	12.024,24	12%	1.442,91	12.024,24	-10.581,33
	5.975,76	12%	717,09	1.434,18	-717,09
Ordenador	36.000,00	25%	4.500,00	9.000,00	-4.500,00
			<u>11.160,00</u>	<u>35.958,42</u>	<u>-24.798,42</u>

Siendo la propuesta de cálculo liquidatorio contable y fiscal:

BAI		660.000,00			
<i>Contabilidad</i>				<i>Fiscalidad</i>	
DIFERENCIAS PERMAN.					
-28.217,55	Corrección monetaria				-28.217,55
9.000,00	Gastos no deducibles				9.000,00
DIFERENCIAS TEMPORALES					
Por amortiz.aceleradas y lib.amortización					
					-24.798,42
					<u>615.984,03</u>
					-18.000,00
<u>640.782,45</u>	BEI	<b>BASE IMPONIBLE del ej.</b>			<b>597.984,03</b>
30.050,60		Tipos	120.202,41	25%	30.050,60
156.174,01			477.781,62	30%	143.334,49
<u>186.224,61</u>	CEI	<b>Cuota íntegra</b>	tipo medio	28,99%	<b>173.385,09</b>
	1.Deducción dividendos				
-1.739,70		6.000,00	28,99%	100%	-1.739,70
		Cuota semilíquida			171.645,39
	2.Deducción incentivos	Límite	60.075,89	35%	
-2.500,00	Fom.Tec.Inform	25.000,00	10%		-2.500,00
-3.600,00	Act.exportadora	30.000,00	12%		-3.600,00
-4.800,00	Act.aprov.energía	60.000,00	8%		-4.800,00
	Reinversión bfos.extraordinarios		sin límite		
-50.613,89		421.782,45	12%		-50.613,89
<u>122.971,02</u>	GIS	<b>Cuota líquida</b>			<b>110.131,50</b>
	3.Anticipos	Retenciones	2.100,00		
		Pagos fracc.	7.200,00		9.300,00
108.031,50	18%	19.445,67	<b>Cuota a ingresar</b>		<b>100.831,50</b>

Para 2008, los pagos fraccionados serían: primer pago, negativo (idéntico al 2º y 3º de 2007); el segundo y el tercer pago serían 18% s/. 108.031,50 (110.131,50-2.100), esto es, 19.445,67 euros cada uno.

**Ejercicio 4.** La sociedad MND, S.A. factura más de 8 millones de euros en cada uno de los últimos cinco años. A los efectos de realizar el cierre del ejercicio, facilitan los datos que siguen con el objeto de determinar la incidencia del impuesto sobre sociedades del ejercicio de 2007.

1. El BAI previo asciende a 900.000 euros.
2. Durante el ejercicio se incoaron actas definitivas por el Impuesto sobre Sociedades, períodos impositivos de 2002 y 2003. Estas se contabilizaron como gastos extraordinarios por el importe total de las deudas liquidadas, que se desglosan en cuotas, 60.000 euros e intereses de demora 25.200 euros. El expediente sancionador derivado determinó un importe de las sanciones por 21.000 euros.
3. Está pendiente de contabilizar la depreciación de una participación en una sociedad al 50%, con los datos: inversión al coste 600.000 euros; neto patrimonial de la sociedad participada al inicio del ejercicio, 1.080.000 euros y al final del ejercicio 900.000 euros.
4. Durante 2006 adquirió ciertos bienes a una sociedad vinculada por 180.000 euros; el valor de mercado en ese ejercicio era de 300.000, ajustando extracontablemente la diferencia la sociedad participada; el ingreso contabilizado en la venta que se produce en el ejercicio actual asciende a 450.000 euros.
5. En una sociedad en la que participaba al 10%, adquirida esa participación en 1990 por 40 millones de pesetas, se enajena en el ejercicio por 360.000 euros, reconociendo el beneficio extraordinario. En el momento de la inversión, la sociedad participada tenía un neto patrimonial de 320 millones de pesetas, que se incrementan en el momento de la transmisión por beneficios retenidos en 900.000 euros adicionales. Con el producto obtenido se financia parcialmente la inversión en un inmueble que cuesta 480.000 euros.
6. Participa en una sociedad civil, en régimen de atribución de rentas, en un 30 %. Esta sociedad declara, para 2007: base imponible 300.000 euros; dividendos de sociedades (no significativas o inferior al 5%) 120.000 euros; retenciones soportadas 90.000 euros. La sociedad atribuye bases en el ejercicio corriente. En contabilidad se registran dividendos percibidos de dicha sociedad por 72.000 euros; asimismo, la política contable de la empresa es reconocer como ingreso las retenciones imputadas, cuya contrapartida es el crédito de activo.
7. De otras sociedades en las que participa significativamente (al menos el 5%) percibe dividendos íntegros por 240.000 euros.
8. De una sociedad filial, residente en Francia, en la que participa en más del 25% obtiene 180.000 euros de dividendos, los cuales no han tributado en ese país como renta de no residentes (relaciones matriz-filial en el ámbito de la CE). Se nos facilita el dato de que en proporción a los dividendos aplicados, la filial ha satisfecho un impuesto sobre el beneficio de 150.000 euros.
9. En gastos de I+D se han aplicado 300.000 euros, recibiendo 60.000 euros en subvenciones. El personal cualificado destinado a la actividad de forma exclusiva, tiene un coste de 108.000 euros. En los dos ejercicios precedentes invirtió en idénticos conceptos 180.000 y 240.000 euros, respectivamente.
10. Contrata a tiempo indefinido trabajadores minusválidos, siendo que el promedio de esos trabajadores fue de 3,5 pers/año en 2006 y en 2007 alcanza 4,7 pers/año.
11. Las retenciones soportadas ascienden a 60.000 euros.
12. De ejercicios anteriores tiene pendiente de aplicación: 2005, I+D, 36.000 euros; 2006, I+D, 42.000 euros, con límite del 50 por 100.

Se pide:

Establecer la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, formulando asimismo los aspectos contables relativos al impuesto. Determinar los pagos fraccionados que debió realizar suponiendo que todos los elementos que intervienen se proporcionalizan a los plazos respectivos. Establecer los créditos fiscales aplicados y pendientes en el ejercicio.

*Solución propuesta:*

Como cálculos previos, en primer lugar la aplicación del artículo 30 del TRIS, apartado 5º, frente a la reinversión por la transmisión de una participación significativa:

Plusvalía venta acciones	119.595,16
(-)Aumento prop.reservas	<u>-90.000,00</u>
Renta acogida reinversión	29.595,16

Sobre los 900.000 euros correspondientes al aumento de reservas de la sociedad participada se aplicará la deducción por dividendos (artículo 30.5 del TRIS), en la parte proporcional a su participación -90.000-. Al reinvertir, sobre la renta restante es aplicable el artículo 42 del TRIS.

En relación con las deducciones aplicables, se tiene de una parte por I+D:

Inversión I+D	300.000,00		
(-) 65% Subv.recibidas	<u>-39.000,00</u>		
	261.000,00		
Promedio 2 ejers.anteriores	210.000,00	27%	56.700,00
Resto tipo superior por exces	51.000,00	46%	<u>23.460,00</u>
Deducción aplicable			80.160,00
Deducción adicional			
Coste personal investig.	108.000,00	18%	<u>19.440,00</u>
TOTAL DEDUCCION I+D			99.600,00

Y por la creación de empleo en trabajadores minusválidos:

Promedio empleo minusv. Ej.	4,70		
(-) Promedio empleo min. Ej.ant.	<u>3,50</u>		
Creación empleo neta	1,20	6.000,00	7.200,00

Atendiendo el enunciado, los ingresos/gastos pendientes de registrar antes del GIS, son: a) La provisión por la depreciación de la participación en la sociedad (pto.3) y, b) el ingreso contable –pero no tributario – de las retenciones imputadas de la sociedad civil, en régimen de atribución de rentas (pto.6).

	2007	2006
Valor contable 31.12.	450.000,00	540.000,00
Valor al coste	<u>600.000,00</u>	
Dotación prov.deprec./cos	-150.000,00	
Depreciación ejercicio	<u>-90.000,00</u>	
Gasto no deducible	<u>60.000,00</u>	
BAI previo	900.000,00	
Dot.Prov.Dep.cartera	-150.000,00	
Ingreso Ret.Sdad.Civil	<u>27.000,00</u>	
<b>BAI ajustado</b>	<b><u>777.000,00</u></b>	

De donde se obtienen los pagos fraccionados realizados en el ejercicio:

Pagos fraccionados	1º	2º	3º
Base	23%	152.250,00	456.750,00
Cuota		35.343,75	106.031,25
(-) Retenciones acum.		-15.000,00	-45.000,00
(-) Pagos fracc.anteriores		0,00	-20.343,75
Pago fraccionado		<u>20.343,75</u>	<u>40.687,50</u>
			13.562,50

Siendo la B.I. Anual 609.000,00 Retenciones 60.000,00

El cálculo de la liquidación, simultáneamente con el cálculo contable del GIS,



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

<i>Contable</i>	<b>BAI ajustado</b>			<i>Fiscal</i>
	<b>777.000,00</b>			
<b>DIFERENCIAS PERMANENTES</b>				
81.000,00 GnoD: Cuota y sanciones actas				81.000,00
-120.000,00 Recuperación valor mercado			(operación vinculada)	-120.000,00
60.000,00 Exceso provisión depreciación			(cartera por imp.temp.)	60.000,00
-72.000,00 Dividendos sdad.civil				-72.000,00
90.000,00 Atribución rentas sociedad civil				90.000,00
-27.000,00 Ret.sociedad civil contab.ingreso				-27.000,00
-180.000,00 Dividendos filial francesa(renta exenta 20.bis LIS)				-180.000,00
<b>DIFERENCIAS TEMPORALES</b>				
609.000,00 BEI/ <b>BASE IMPONIBLE</b>				<b>609.000,00</b>
197.925,00 CEI/ <b>CUOTA INTEGRAL</b>		32,50%		<b>197.925,00</b>
<b>1. DEDUCCIONES DOBLE IMP</b>				
5.850,00 a) Imput. deduc. soc. civil	36.000,00	32,50%	50%	5.850,00
78.000,00 b) Dedución dividendos sign.	240.000,00	32,50%	100%	78.000,00
29.250,00 c) Ded. plusvalía fuente interna (1)	90.000,00	32,50%	100%	29.250,00
<i>Cuota semi-liquida</i>				<b>84.825,00</b>
<b>2. DEDUCCION INCENTIVOS</b>				
29.688,75 a) Deduciones incentivos		35%		29.688,75
12.723,75 Límite adicional		15%	50%	12.723,75
I+D anteriores	78.000,00	42.412,50	35.587,50	
I+D 07	99.600,00	0,00	99.600,00	
CE 07	7.200,00	0,00	7.200,00	
	184.800,00	42.412,50	142.387,50	
4.286,95 b) Reinversión beneficios extraord.		29.565,16	14,50%	4.286,95
<b>38.125,55 GIS</b>	<b>CUOTA LIQUIDA</b>			<b>38.125,55</b>
<b>ANTICIPOS TRIBUTARIOS</b>				
Retenciones	soc.civil	27.000,00		
	directas	60.000,00	87.000,00	
Pagos fraccionados	1º	20.343,75		
	2º	40.687,50		
	3º	13.562,50	74.593,75	
				161.593,75
<b>Dº.devolución</b>				<b>-123.468,20</b>

Obsérvese la renta exenta (filial de Francia), que permite la comparación alternativa de los artículos 31 y 21 del TRIS.

Las cuotas del propio IS no son deducibles, no siendo tampoco deducibles las cuotas del impuesto procedentes de las actas de la inspección ni tampoco el expediente sancionador. Cosa distinta sucede con los intereses de demora que no están incluidos en la reserva del artículo 14 del TRIS.

El artículo 12 sólo permite la deducción de la provisión por depreciación de la cartera, si la sociedad no cotiza en mercados organizados, atendiendo la diferencia del neto patrimonial de la sociedad participada al inicio y al final del período impositivo. Contablemente se aplicará, en su caso, la total depreciación, y fiscalmente se deducirá ese límite si es inferior.

La recuperación del valor de mercado por bienes adquiridos a una sociedad vinculada, artículo 18 del TRIS, se produce en el ejercicio en que se revende. Así, la sociedad participada debió

realizar el ajuste en el 2006, de signo positivo, y en el presente ejercicio la recuperación determina en la Sociedad el ajuste en sentido negativo.

La atribución de rentas, deducciones y retenciones de la sociedad civil se realiza en proporción a la participación efectiva. La sociedad civil no tributa por si misma en el Impuesto y atribuye a sus socios esos componentes. La Sociedad debe imputar la renta en su base, sin que los beneficios distribuidos por la sociedad civil sean renta ya que en otro caso se produciría duplicidad en la tributación.

**Ejercicio 5.** Una Sociedad presenta los siguientes datos referidos al 31 de diciembre de 2007:

a) Balance de situación:

Inmovilizado inmaterial	1.200.000,00	Capital social	1.000.000,00
Inmovilizado material	5.000.000,00	Reservas	8.000.000,00
Inmovilizado financiero	800.000,00	Pérdidas y ganancias	1.200.000,00
Existencias	3.300.000,00	Acreeed.largo plazo	750.000,00
Deudores	1.500.000,00	Acreeedores comerciales	800.000,00
Inv.Financ.Temporales	400.000,00	Otros acreedores	950.000,00
Tesorería	500.000,00		
	<u>12.700.000,00</u>		<u>12.700.000,00</u>

b) Pérdidas y Ganancias:

Aprovisionamientos	6.000.000,00	Ventas	14.180.000,00
Gastos personal	4.200.000,00	Otros ingresos	300.000,00
Amortizaciones	600.000,00	Subvenciones	100.000,00
Gastos externos	2.500.000,00	Ingresos financieros	400.000,00
Tributos	300.000,00	Ingresos extraordinarios	600.000,00
Gastos financieros	100.000,00		
Gastos extraordinarios	180.000,00		
Impuesto sobre Sociedades	500.000,00		
Resultado	1.200.000,00		
	<u>15.580.000,00</u>		<u>15.580.000,00</u>

- c) En el inmovilizado inmaterial figura registrado un fondo de comercio, por 600.000 del que se ha dotado la amortización de 120.000.
- d) En el inmovilizado material están registrados determinados bienes adquiridos por leasing, ya vencido, cuya amortización asciende a 50.000 que fue aplicada fiscalmente en años anteriores.
- e) En inversiones financieras temporales hay registrado un FIAMM, cuyo valor de adquisición fue de 200.000 euros. El valor liquidativo de estas participaciones al 31/12 ascendían a 230.000 euros.
- f) En otros acreedores figura una provisión a corto plazo, dotada en el año 2005 de 75.000. Corresponde a una demanda que formuló un cliente; hubo un acuerdo transaccional en diciembre de 2007, registrando en gastos extraordinarios el pago efectivo de 30.000 euros, con desistimiento de la demanda inicial.
- g) En tributos aparecen registradas unas actas de inspección por IVA y retenciones. El importe de las cuotas fue 100.000, intereses 18.000 y sanciones 25.000.
- h) Las subvenciones recibidas han financiado inversiones en activos de protección de medio ambiente, cuyo importe total fue de 300.000. Esta inversión ha sido certificada por el órgano administrativo con competencias sobre medio ambiente.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REFORMA PARCIAL:  
APLICACIÓN PARA LOS PERÍODOS 2007

- i) *En ingresos financieros aparecen: 1) dividendos de una sociedad en la que participa en el 20%, 250.000; 2) rendimientos de letras del tesoro, 100.000; y, 3) intereses bancarios netos 50.000.*
- j) *En ingresos extraordinarios se registraron los beneficios procedentes de unos activos, por 300.000; el importe de la venta ascendió a 750.000, reinvertiendo en elementos del inmovilizado material por 500.000. En 2008 la empresa quiere reinvertir hasta 1.200.000 adicionales.*
- k) *Por gastos de formación del personal hay registrados 80.000. Los años precedentes figuraron por este concepto 50.000 y 70.000, respectivamente.*

**SE PIDE:**

1. *Determinar la liquidación que procede por el Impuesto sobre Sociedades.*
2. *Establecer las retenciones soportadas en el ejercicio. Asimismo, considerando que la renta se ha obtenido de forma uniforme, establecer los pagos fraccionados.*
3. *Recalcular el gasto contable por el impuesto sobre sociedades y, en su caso, proponer los ajustes contables que procedan atendiendo los datos del enunciado.*

**Propuesta de solución:**

1.-	Determinación del BAI que se deduce contabilidad		
	Resultado contable		1.200.000,00
	Impuesto Sociedades		500.000,00
	<b>BAI</b>		<b>1.700.000,00</b>
2.-	Amortización fondo de comercio		
	Amortizac.contable	20%	120.000,00
	Amortiz.fiscal	5%	30.000,00
	Exceso no deducible		<b>90.000,00</b>
3.-	Amortiz.bienes leasing fiscalmente aplicada		
	Nodeducible		<b>50.000,00</b>
4.-	Revalorización FIAMM		
	Res.Pres.ICAC 1992		
	se debería contabilizar		
	fiscalmente ingreso computable	230.000,00	
		200.000,00	<b>30.000,00</b>
5.-	Provisiones aplicadas y no contabilizadas		
	ingreso computable		<b>75.000,00</b>
6.-	Sanciones no deducibles		<b>25.000,00</b>
7.-	Las subvenciones de capital se imputan como ingreso en proporción a las inversiones que financian		
	El cómputo de toda la subvención, de forma anticipada puede aplicarse (art.19 TRIS)		
8.-	Los dividendos de sociedades participadas en +5% y los rendimientos de letras Tesoro no tienen retención		
	Los intereses bancarios sí, al 18%.		
	Intereses netos	50.000,00	
	Intereses brutos	18%	60.975,61
	Retención	10.975,61	
	Ingreso computable no contabilizado		<b>10.975,61</b>

9.- Determinación base imponible:				
	BAI			1.700.000,00
	Ajustes s/contabilidad:			
	<i>Diferencias permanentes</i>			
25.000,00	Sanciones			25.000,00
10.975,61	Retenciones no contabilizadas			10.975,61
	<i>Diferencias temporales</i>			
	Amortizac.fondo comercio exceso			90.000,00
	Amortiz.bienes leasing			50.000,00
	Revalorización FIAMM			30.000,00
	Provisiones no regularizadas			75.000,00
<u>1.735.975,61</u>		<b>BASE IMPONIBLE</b>		<u>1.980.975,61</u>
564.192,07		<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	32,50%	643.817,07
-81.250,00	Deducción dividendos	250.000,00	32,50%	<u>-81.250,00</u>
				562.567,07
		<b>Cuota semilíquida</b>		
	Límite deducción incentivos		35,00%	196.898,48
	A) Deducciones con límite			
	1. Medio ambiente			
	Inversión activos fijos	300.000,00		
	Subvención recibida	-100.000,00		
	Base deducción	200.000,00	8,00%	16.000,00
	2. Formación personal			
	Años precedentes	50.000,00		
		70.000,00		
	Total	120.000,00		
	Promedio	60.000,00		
	Base deducción	80.000,00		
	Deducción	60.000,00	4,00%	2.400,00
		20.000,00	8,00%	1.600,00
				4.000,00
-20.000,00	Total deducciones aplicadas con límite			-20.000,00
	B) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios			
	Aplicable al ejercicio			
	Importe venta	750.000,00	Rtdo.extraord.	300.000,00
	Reinversión efectiva	500.000,00		
	Base aplicable para la deducción	200.000,00		
-29.000,00	Deducción aplicable		14,50%	<u>-29.000,00</u>
<u><b>433.942,07</b></u>	<b>GIS</b>			<u><b>513.567,07</b></u>
		<b>CUOTA LÍQUIDA</b>		
	Retenciones			10.975,61
	Pagos fraccionados			407.594,72
				<u><b>-418.570,33</b></u>
		<b>CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR</b>		<u><b>94.996,75</b></u>

Determinación pagos fraccionados

	1	2	3	
Base del pago fraccionado:	495.243,90	1.485.731,71	1.815.894,31	
Tipo 23,00%	113.906,10	341.718,29	417.655,69	
Retenciones	-2.743,90	-8.231,71	-10.060,98	
Pagos fracc.ant.		-111.162,20	-333.486,59	
Pago fraccionado	<u>111.162,20</u>	<u>222.324,39</u>	<u>74.108,13</u>	407.594,72

**ÍNDICE GENERAL ANALÍTICO**

<b>PRÓLOGO</b>	<b>III</b>
<b>Material docente publicado</b>	<b>IV</b>
<b>Abreviaturas utilizadas</b>	<b>IV</b>
<b>ÍNDICE GENERAL</b>	<b>V</b>
<b>CAPITULO I:</b>	
<b>ANTECEDENTES Y FUENTES. HECHO IMPONIBLE. SUJETO PASIVO</b>	
<i>Sumario analítico:</i> .....	1
<i>Objetivos del presente capítulo. Lectura básica</i> .....	3
<b>1. Fuentes</b> .....	4
<b>2. Antecedentes</b> .....	6
2.1. <i>Evolución histórica</i> .....	6
2.2. <i>Configuración actual</i> .....	7
<b>3. Concepto</b> .....	9
3.1. <i>Naturaleza</i> .....	9
3.2. <i>Características</i> .....	9
3.3. <i>Significación dentro del sistema</i> .....	10
<b>4. Hecho imponible</b> .....	11
4.1. <i>Definición legal</i> .....	11
4.2. <i>Elemento objetivo</i> .....	11
4.2.1. <i>Aspecto material. Exenciones objetivas</i> .....	11
4.2.2. <i>Aspecto espacial</i> .....	17
4.2.3. <i>Aspecto temporal</i> .....	18
4.2.4. <i>Aspecto cuantitativo</i> .....	19
4.3. <i>Elemento subjetivo</i> .....	20
4.3.1. <i>Régimen de atribución de rentas</i> .....	20
4.3.2. <i>Regímenes de imputación de rentas</i> .....	21
4.3.3. <i>Exenciones subjetivas</i> .....	21
4.4. <i>Presunciones</i> .....	23
<b>5. Sujeto pasivo y responsables</b> .....	23
5.1. <i>Sujeto pasivo contribuyente</i> .....	23
5.1.1. <i>En general: la personalidad jurídica</i> .....	24
5.1.2. <i>Entes asimilados como sujetos pasivos</i> .....	24
5.1.3. <i>Supuesto específico: El Grupo de sociedades</i> .....	25
5.2. <i>Domicilio fiscal</i> .....	25
5.3. <i>Retenedor y obligado a ingresar a cuenta</i> .....	25
5.4. <i>Responsables</i> .....	25
<i>Cuestiones a resolver</i> .....	26
<b>CAPITULO II:</b>	
<b>LA BASE IMPONIBLE (I):</b>	
<i>Sumario analítico:</i> .....	27
<i>Objetivos del presente capítulo. Lectura básica</i> .....	29
<b>1. Concepto y determinación</b> .....	30
1.1. <i>Definición legal</i> .....	30
1.2. <i>Determinación de la base imponible</i> .....	30
1.3. <i>Deducibilidad de gastos y registro contable</i> .....	31
1.4. <i>Nota sobre el análisis de la base imponible</i> .....	32
<b>2. El resultado contable: punto de partida del cálculo de la base imponible</b> .....	33
2.1. <i>Concreción de normas contables valorativas</i> .....	34

2.2. Partes obligatorias del Plan General de Contabilidad .....	36
2.3. La aplicación de las NIC / NIIF: criterios valorativos y alternativas .....	36
2.4. Precio de adquisición y revalorizaciones contables .....	37
2.5. Régimen simplificado de contabilidad: criterios valorativos .....	37
2.6. Resultado contable y comprobación tributaria.....	38
<b>3. Correcciones de valor y provisiones para riesgos y gastos .....</b>	<b>39</b>
3.1. Amortizaciones de inmovilizado materia, intangible e inversiones inmobiliarias..	40
3.1.1. La amortización por tablas .....	40
3.1.2. Amortización degresiva a coeficiente constante .....	42
3.1.3. Método de la suma de dígitos.....	42
3.1.4. Planes de amortización.....	43
3.1.5. Justificación de importes.....	43
3.1.6. Libertad de amortización.....	44
3.1.7. Libertad de amortización como incentivo fiscal .....	44
3.1.8. Inversiones realizadas durante 2003 y 2004 .....	44
3.1.9. Cesión de uso de bienes con opción de compra.....	44
3.1.10. Amortización del fondo de comercio .....	45
3.1.11. Intangibles (Otro inmovilizado inmaterial).....	45
3.1.12. Inmovilizado inmaterial adquirido antes del uno de enero de 1996.....	45
3.2. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales .....	48
3.2.1. Reducción de fondos editoriales .....	48
3.2.2. Insolvencias.....	48
3.2.3. Depreciación de las participaciones en fondos propios de entidades.....	49
3.2.4. Dotaciones por depreciación de valores de renta fija.....	50
3.2.5. Amortización del fondo de comercio 'financiero'.....	50
3.2.6. Deduciones por el fondo de comercio y otros intangibles.....	51
3.3. Dotaciones por provisiones para riesgos y gastos.....	52
<b>4. Gastos no deducibles .....</b>	<b>54</b>
4.1. Enunciación de gastos no deducibles .....	54
4.2. Excepciones a los gastos no deducibles.....	57
<b>5. Corrección a valor de mercado de ciertas partidas u operaciones (I).....</b>	<b>57</b>
5.1. Contenido de las reglas de valoración: valor de mercado .....	58
5.1.1. Definición del valor de mercado .....	58
5.1.2. Naturaleza y procedimiento .....	59
5.1.3. Rentas presuntas.....	59
5.1.4. Calificación de rentas por los ajustes del valor de mercado.....	60
5.1.5. Imputación temporal y recuperación del valor de mercado .....	60
5.2. Reglas de valoración en transmisiones lucrativas y societarias.....	60
5.2.1. Adquisiciones y transmisiones lucrativas .....	61
5.2.2. Operaciones societarias.....	61
5.2.3. Corrección por depreciación monetaria .....	62
Cuestiones a resolver.....	65

### **CAPITULO III:**

#### **LA BASE IMPONIBLE (y II)**

Sumario analítico:.....	67
Objetivos del presente capítulo. Lectura básica.....	69
<b>I. Corrección a valor de mercado de ciertas partidas y operaciones (y II).....</b>	<b>70</b>
1.1. Operaciones vinculadas .....	70
1.1.1. Concepto .....	70
1.1.2. Supuestos de vinculación y procedimiento .....	73
1.1.3. Supuestos específicos y propuestas valorativas .....	73
1.1.4. Operaciones vinculadas en Sociedades de profesionales.....	75

1.2. Cambios de residencia y operaciones con paraísos fiscales .....	76
1.2.1. Cambios de residencia.....	76
1.2.2. Operaciones realizadas con entidades residentes en paraísos fiscales .....	76
1.3. Subcapitalización .....	76
<b>2. Reinversión de beneficios extraordinarios (Régimen transitorio).....</b>	<b>77</b>
2.1. Régimen aplicable hasta el 31 de diciembre de 2001 .....	77
2.2. Derogación del artículo 21 de la LIS y aplicación transitoria .....	80
<b>3. Ingresos no computables (rentas exentas) .....</b>	<b>80</b>
3.1. Rentas exentas para evitar la doble imposición internacional .....	80
3.1.1. Sobre dividendos de fuente extranjera .....	81
3.1.2. Rentas exentas obtenidas en transmisión de participaciones .....	82
3.1.3. Rentas exentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero .....	83
3.1.4. Restricciones en la aplicación de las exenciones .....	83
3.2. Rentas exentas por ayudas de PAC, PPC y otras ayudas públicas .....	84
<b>4. Dedución por inversiones para implantación de empresas en el extranjero.....</b>	<b>84</b>
<b>5. Reducción de ingresos procedentes de activos intangibles .....</b>	<b>85</b>
5.1. Contenido de la reducción .....	86
5.2. Límites y exclusiones.....	86
<b>6. Atribución e imputación de rentas .....</b>	<b>87</b>
6.1. Atribución de rentas.....	87
6.2. Imputación de rentas.....	87
<b>7. Valoración en supuestos de activos ocultos y pasivos ficticios .....</b>	<b>87</b>
<b>8. Base imponible y compensación de pérdidas .....</b>	<b>88</b>
8.1. Base imponible previa.....	88
8.2. Límite a la compensación de pérdidas.....	88
8.3. Base imponible del ejercicio .....	89
<b>Anexo al Capítulo III: Partidas deducibles en función del beneficio .....</b>	<b>90</b>
Cuestiones a resolver .....	97

#### **CAPITULO IV:**

#### **TIPOS IMPOSITIVOS. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES. DEUDA TRIBUTARIA**

Sumario analítico:.....	99
Objetivos del presente capítulo. Lectura básica .....	101
<b>1. Tipos impositivos y cuota íntegra.....</b>	<b>102</b>
<b>2. Deduciones y bonificaciones: cuota líquida .....</b>	<b>103</b>
<b>3. Deduciones para evitar la doble imposición interna .....</b>	<b>104</b>
<b>4. Deduciones para evitar la doble imposición internacional.....</b>	<b>110</b>
4.1. Por impuestos satisfechos en el extranjero .....	110
4.2. Sobre dividendos de fuente extranjera .....	110
4.3. Incompatibilidad de las deducciones y las rentas exentas.....	111
4.4. Régimen transitorio de las deducciones por rentas obtenidas de establecimientos permanentes y dividendos de fuente extranjera .....	111
4.4.1. Rentas de establecimientos permanentes en el extranjero .....	112
4.4.2. Dividendos y plusvalías de fuente extranjera.....	112
<b>5. Bonificaciones .....</b>	<b>112</b>
5.1. Por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.....	112
5.2. Actividades exportadoras cinematográficas y editoriales .....	113
5.3. Servicios municipalizados.....	113
5.4. Referencia a otras bonificaciones .....	113
<b>6. Cuota semilíquida: simultaneidad de deducciones y bonificaciones .....</b>	<b>114</b>
<b>7. Deduciones por incentivos .....</b>	<b>114</b>
7.1. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.....	114
7.1.1. Actividades de investigación y desarrollo.....	115

7.1.2. Actividades de innovación tecnológica.....	116
7.1.3. Actividades que no constituyen I+D+IT.....	117
7.1.4. Normas comunes de I+D+IT.....	117
7.2. Actividades de exportación.....	118
7.3. Inversiones en bienes de interés cultural y producción editorial.....	119
7.4. Inversión en transporte público por carretera. Inversiones en primer ciclo de educación infantil.....	120
7.5. Inversiones en activos para la protección del medio ambiente y energías renovables.....	121
7.6. Gastos de formación profesional.....	122
7.7. Creación de empleo para minusválidos.....	122
7.8. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.....	123
7.8.1. Régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2002 hasta 2006.....	123
7.8.2. Régimen aplicable a partir de 2007 y siguientes.....	124
7.8.3. Deducciones en régimen transitorio.....	129
7.9. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones o por aportaciones a patrimonios de personas con discapacidad.....	129
7.10. Otras deducciones.....	130
7.11. Deducciones pendientes de ejercicios anteriores.....	131
7.12. Aplicación de las deducciones por incentivos.....	132
7.13. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.....	132
7.14. Aplicación transitoria de las deducciones. Esquema.....	133
<b>8. Cuota líquida.....</b>	<b>134</b>
8.1. Imputación de deducciones y bonificaciones.....	134
8.2. Cuota líquida: orden de aplicación de las deducciones por incentivos.....	134
<b>9. Deuda tributaria y derecho a devolución.....</b>	<b>135</b>
9.1. Anticipos tributarios deducibles.....	135
9.2. Imputación de anticipos tributarios.....	135
9.3. Cuota diferencial o derecho a devolución.....	136
9.4. Deuda tributaria.....	136
Cuestiones a resolver.....	136

## CAPITULO V:

### REGIMENES ESPECIALES

Sumario analítico.....	139
Objetivos del presente capítulo. Lectura básica.....	141
<b>1. Concepto y clasificación.....</b>	<b>142</b>
<b>2. Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión.....</b>	<b>143</b>
2.1. Supuestos de aplicación.....	143
2.2. Contenido de los incentivos fiscales.....	144
2.2.1. Libertad de amortización con creación de empleo.....	144
2.2.2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.....	145
2.2.3. Amortización acelerada del inmovilizado material.....	145
2.2.4. Dotación por posibles insolvencias.....	145
2.2.5. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.....	146
2.3. Tipos impositivos diferenciados.....	146
2.4. Deducciones de la cuota por incentivos.....	147
2.4.1. Para el fomento de tecnologías de la información.....	147
2.4.2. Aprovechamiento de fuentes de energía renovables.....	148
2.5. Compatibilidad con otros regímenes especiales.....	148
2.6. Proyección en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	148
<b>3. Régimen fiscal de contratos de arrendamiento financiero.....</b>	<b>149</b>
<b>4. Régimen de las sociedades patrimoniales (régimen transitorio).....</b>	<b>152</b>



---

4.1. <i>Sociedades patrimoniales: supuestos de aplicación y exclusiones</i> .....	152
4.2. <i>Las sociedades patrimoniales, sujetos pasivos del IS</i> .....	154
4.3. <i>Base imponible, parte general y parte especial</i> .....	154
4.4. <i>Tipos impositivos y deducciones</i> .....	155
4.5. <i>Rentas derivadas de las sociedades patrimoniales</i> .....	156
4.6. <i>Sociedades patrimoniales participadas por otras sociedades</i> .....	156
4.7. <i>Sociedades patrimoniales participadas por sociedades patrimoniales</i> .....	157
4.8. <i>Tributación por el régimen general: períodos iniciados el 1 de enero de 2007</i> ...	158
4.9. <i>Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales</i> .....	158
<b>5. Referencia a otros regímenes especiales</b> .....	160
5.1. <i>Regímenes especiales contenidos en el TRIS</i> .....	160
5.2. <i>Regímenes regulados en otras leyes</i> .....	162
<i>Cuestiones a resolver</i> .....	163
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	164
<b>EJERCICIOS DE LIQUIDACION</b> .....	165
<b>Índice general analítico</b> .....	183