

Colección: ***Programa Oficial de Oposiciones al Título de Notarías.
Primer ejercicio. Legislación Fiscal***

Títol: **El Impuesto sobre Sociedades, Tema 5.**

Autor: Eva Andrés Aucejo

Matèria:
Legislación Fiscal
Derecho Tributario. Parte especial
Imposición directa
Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Data de publicació: 5 de septiembre de 2008

Epígrafes:

Hecho imponible
Sujeto pasivo
Imputación temporal de ingresos y gastos
Régimen de transparencia fiscal
La base imponible: Ingresos computables, partidas deducibles y no deducibles
Reinversión de beneficios extraordinarios

Normativa:

Programa Oficial de Oposiciones al Título de Notarías: RESOLUCIÓN de 29 de septiembre de 2000, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se aprueba el NUEVO PROGRAMA para el primer y segundo ejercicios, así como el anexo para el cuarto ejercicio de las oposiciones al título de Notario. BOE 14 Oct. 2000 (CORRECCIÓN ERRORES: BOE 2 nov. 2000)

PROGRAMA OFICIAL DE OPOSICIONES AL TÍTULO DE NOTARÍAS

RESOLUCIÓN de 29 de septiembre de 2000, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se aprueba el NUEVO PROGRAMA para el primer y segundo ejercicios, así como el anexo para el cuarto ejercicio de las oposiciones al título de Notario. BOE 14 Oct. 2000 (CORRECCIÓN ERRORES: BOE 2 nov. 2000)

PRIMER EJERCICIO

Legislación fiscal

TEMA 5.- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Eva Andrés Aucejo

Doctora en Derecho y Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

TEMA 5.- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades: Hecho imponible. Sujeto pasivo. Imputación temporal de ingresos y gastos. Régimen de transparencia fiscal. La base imponible: Ingresos computables, partidas deducibles y no deducibles. Reinversión de beneficios extraordinarios

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

a) Tributo de carácter “**directo**”y “**personal**”.

b) Grava la **renta de las sociedades y demás entidades jurídicas**. También grava la renta de cualquier entidad jurídica calificada como sujeto pasivo por las leyes.

c) Se aplica en todo el **territorio español**, sin perjuicio de las especialidades de las especialidades previstas para el País Vasco, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla

d) Tributan por IS las rentas obtenidas por entidades **residentes en España**, mientras que las obtenidas por “entidades no residentes en España” tributan por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)

e) Las “personas jurídicas” tributan a un **tipo constante**, lo que significa que la tarifa es la misma con independencia de la renta obtenida por la sociedad

Tipo de gravamen: períodos iniciados a partir de 1/1/2007 tipo = 32,5%

períodos iniciados a partir de 1/1/2008: tipo = 30%

Empresas de reducida dimensión: los primeros 20 millones (antiguas ptas.) tributan al 25% y el resto 30%

HECHO IMPONIBLE:

La **obtención de renta** por el sujeto pasivos, **cualquiera que fuese su fuente u origen**.

Nota: A partir de la reforma de 1995 se abandona el anterior sistema consistente en que las normas tributarias regulaban con cierta amplitud los ingresos y gastos fiscales, de tal modo que se producía una duplicidad de reglas: las contables y las fiscales. Tras la Ley 43/1995 la principal novedad es que la norma fiscal remite al resultado contable. Por tanto se prima la norma contable dado que la ley fiscal ya no tipifica la relación de los componentes de la renta, sino *que los ingresos y los gastos son los contenidos en el resultado contable*, previéndose muy pocos ajustes fiscales o extra contables

Presunción de onerosidad: las cesiones de bienes y derechos se presumirán retribuidos por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.

SUJETO PASIVO

1.- El IS se exige a todas las “**personas jurídicas**”, excepto a las sociedades civiles (que tributan por el régimen de atribución de rentas).

- a) Excepción: la ley establece que algunos entes a pesar de no tener personalidad jurídica que son sujetos pasivos del IS: ej. los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas (UTE), los fondos de capital riesgo de pensiones, de regulación del mercado hipotecario o los de titulación hipotecaria, ...
- b) Excepción: por el contrario existen entes con personalidad jurídica que no son sujetos pasivos del IS: ej. sociedades civiles con personalidad jurídica.

2.- Son sujetos pasivos del IS las personas jurídicas y resto citadas “**residentes en TE**”:

- Esté constituida conforme a las leyes españolas.

- Tener el domicilio social en territorio español.
- Tener la sede de dirección efectiva en territorio español.

IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

El cómputo de los ingresos y gastos se realiza según el **criterio del devengo**. Esto significa que los ingresos se imputarán en el periodo en que nazca el derecho a percibirlos, y los gastos cuando se contraiga la obligación, con independencia del momento en que se produzca el pago o el cobro.

No obstante, el contribuyente podrá utilizar, excepcionalmente, cualquier otro método (principalmente el criterio de caja) cuando represente mejor la verdadera situación de la entidad, con la aprobación de la Administración.

Los gastos que no han sido contabilizados no serán deducible, excepto en lo previsto para la libre amortización, el arrendamiento financiero y la amortización acelerada.

LA BASE IMPONIBLE

Existen dos métodos para calcular la base imponible:

- La estimación directa, basada en la contabilidad del sujeto pasivo.
- La estimación indirecta, basada en indicios y de aplicación subsidiaria

Estimación directa: los pasos para hallar la base imponible son:

1.- Punto de partida: el **resultado contable**. Para el cálculo del resultado contable se aplican las normas sobre contabilidad contenidas en el Código de Comercio, las leyes societarias, el Plan General Contable y en las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Nota: La Ley 16/2007 de reforma contable y adaptación de la legislación mercantil a la normativa contable internacional ha dado nueva redacción a la legislación societaria citada transponiendo en España lo establecido en las normas internacionales de contabilidad. Por mor de esta ley en 2008 se ha aprobado un nuevo Plan General de Contabilidad.

2.- Cuando las reglas contables “no” difieran de las fiscales, los resultados de aquéllas serán aceptados. Cuando las normas fiscales difieran de las contables, deberá practicarse **ajustes fiscales o extracontables**. Los principales son: amortizaciones, provisiones, liberalidades, arrendamientos financieros, revalorizaciones contables voluntarias.

$$\text{BASE IMPONIBLE} = \text{RESULTADO CONTABLE} \pm \text{AJUSTES FISCALES}$$

Crítica. Tanto la LGT como el T.Constitucional establecen que los elementos esenciales del tributo deben ser regulados mediante ley. La base imponible es un elemento esencial. El problema es que, directa o indirectamente, la base imponible viene determinada por reglas contables. En tanto estas reglas hallen cobertura suficiente en una ley (CdC, LSA, LSRL, ...) no se plantearán dificultades. Dada la trascendencia que ahora adquiere el resultado contable, parte de la doctrina tributaria planteamos el posible abuso de las normas contables sobre las fiscales.

Estimación indirecta. La Administración tributaria podrá aplicar la estimación indirecta únicamente con carácter excepcional. Ejemplos de casos en que la Administración podrá emplear este método son:

- Cuando el sujeto pasivo incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad.
- Cuando existan omisiones, alteraciones o inexactitudes sustanciales

INGRESOS COMPUTABLES, PARTIDAS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES

Desde la reforma del IS en 1995 la norma fiscal ya no establece una relación de impuestos y gastos imputables a efectos fiscales, sino que se remite al resultado contable. Así pues los **ingresos y gastos computables fiscalmente** son los que se incluyen en la contabilidad, si bien la Ley fiscal prevé determinadas correcciones a dicho resultado contable que se denominan técnicamente ajustes fiscales o extracontables y pueden ser de carácter positivo o negativo.

AJUSTES (+)	AJUSTES (-)
<ul style="list-style-type: none"> - Excesos de dotaciones a: amortización, a provisiones - Partidas no deducibles - Rentas imputadas por transparencia fiscal internacional - Otros 	<ul style="list-style-type: none"> - Dotaciones a la amortización no deducidas en ejercicios anteriores - Diferencias por libertad de amortización y amortización acelerada - Revalorizaciones contables no admitidas fiscalmente - Otros

Partidas no deducibles:

- Multas y sanciones penales y administrativas
- Recargo de apremio y el recargo extemporáneo
- Pérdidas del juego,
- Donativos y liberalidades y otras tipificadas en la ley.

RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL. Derogado en la actualidad.

Consistía en un sistema específico para la tributación de sociedades de profesionales, artistas y deportistas por el cual las rentas obtenidas por tales sociedades se imputaban directamente a los socios. Éstos igualmente registraban las deducciones y retenciones a que tuviere derecho la sociedad.

REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ha sufrido diversas modificaciones legislativas. El régimen vigente a partir del 1/1/2007 es el siguiente:

Se permite deducir de la cuota íntegra el 12% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial, y también del financiero. Requisitos:

- Es necesario que el importe obtenido por la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales sea reinvertido en bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad económica.
- La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores
- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto en los casos en los que su vida útil fuere inferior.