

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO II

DR. JOSÉ MARÍA TOVILLAS
CURSO 2010-2011

TEMA 4: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)

Antes de empezar:

- ¿Qué criterios sigue el ordenamiento jurídico español en cuanto a la concesión de la personalidad jurídica propia a las diversas clases de entidades?
- ¿Es frecuente la utilización de figuras sin personalidad jurídica propia para la realización de actividades económicas o financieras?
- ¿Cuáles son los textos legales que podemos utilizar para conocer el régimen jurídico de una determinada entidad?
- ¿Qué criterios tiene el ordenamiento jurídico español para determinar dónde se encuentra el domicilio fiscal de las entidades?
- ¿Qué documentos deben elaborar las entidades para reflejar las operaciones económicas y financieras que van realizando?
- ¿Qué clases de rentas pueden recibir las sociedades? ¿Es adecuada la posibilidad de deducir los gastos incurridos para el desarrollo de la actividad?

Objetivos de la lección:

Partiendo de los conocimientos de Derecho Privado de los alumnos se exponen los elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades como impuesto que grava la renta obtenida por las personas jurídicas y otras entidades determinadas por el legislador. Se trata de un impuesto de una gran importancia recaudatoria complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los objetivos específicos de esta lección son:

- Explicar las causas de la existencia del tributo
- Conocer las fuentes normativas aplicables al gravamen
- Presentar las características esenciales (naturaleza) del impuesto
- Presentar los elementos esenciales del tributo (directo, personal)
- Detallar el devengo del impuesto y la imputación temporal de ingresos y gastos
- Delimitar el hecho imponible prestando especial atención al concepto fiscal de renta de la sociedad.
- Analizar las clases de sujetos pasivos del impuesto

1. Fuentes

- ¿Por qué existe el Impuesto sobre Sociedades?

- Por razones de equidad: las sociedades se benefician de una serie de servicios e infraestructuras que poseen los Estados y, por ello, han de contribuir al sostenimiento del gasto público en dicho país.
- Si no existiera el Impuesto, se produciría una discriminación respecto de las personas físicas que realizan actividades económicas por cuenta propia y que quedan sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Las sociedades sirven para canalizar los intereses económicos de grandes grupos familiares o económicos en los que están representados directivos que, en general, poseen una capacidad económica muy elevada y, por ello, han de contribuir, especialmente, al sostenimiento del gasto público.
- Por razones recaudatorias ya que se trata de uno de los impuestos que más recaudación aportan a los Presupuestos Generales del Estado (aunque en 2008 y 2009 ha sufrido un importe recorte en cuanto a la recaudación).
 - Recaudación en 2009: 20.188 millones de euros
 - Recaudación en 2008: 27.301 millones de euros
 - Recaudación en 2007: 44.823 millones de euros
 - Recaudación en 2006: 37.206 millones de euros
 - Recaudación en 2005: 32.498 millones de euros
 - Recaudación en 2004: 26.019 millones de euros
 - Recaudación en 2003: 21.913 millones de euros
 - Recaudación en 2002: 21.420 millones de euros

Durante el período 2004 a 2007 se han recaudado más de 13.174 millones de euros por el Impuesto sobre Sociedades que los que estaban presupuestados (en 2006 se recaudaron 2.543 millones de euros más de los presupuestados).

- **Normativa aplicable:**

Para evitar la dispersión normativa se ha aprobado el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo de 2004).

Esta norma fue objeto de una reforma importante a través de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 20 de noviembre de 2006).

También fue objeto de reforma por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre de 2006).

Recientemente la norma fue modificada 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 (BOE de 5 de julio de 2007).

Una de las últimas reformas se efectuó a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre).

La última de las reformas tuvo lugar a través del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

El desarrollo reglamentario de esta norma de rango legal se efectuó por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, modificado en varias ocasiones entre las que destacan el RD 1122/2005, de 26 de septiembre, el RD 1793/2008, de 3 de noviembre y el RD 897/2010, de 9 de julio.

Hay que destacar que junto a esta normativa general, existen numerosas normas especiales que afectan a la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

2. Naturaleza

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto que grava la renta obtenida por las personas jurídicas (art.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004). Los rasgos fundamentales de este Impuesto son los siguientes:

- **Impuesto directo:**

Cualquiera que sea el criterio utilizado para calificar un impuesto como directo, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo.

Si se emplea el criterio económico, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo ya que grava una manifestación directa de capacidad económica como es la obtención de renta.

Si se emplea el criterio jurídico, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo ya que no existe en la legislación reguladora del mismo una norma que establezca la obligación de repercutir la cuota tributaria y, además, es calificado de esta manera por el legislador en el artículo 1 del RD Legislativo 4/2004.

Si se emplea el criterio presupuestario, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo ya que se encuentra enumerado en el Capítulo I de ingresos “Impuestos directos” de los Presupuestos Generales del Estado.

- **Impuesto personal:**

Es un impuesto que grava la totalidad de la renta obtenida por una sola persona jurídica. Cualquiera que sea el tipo de renta obtenido por la persona jurídica, se ha de incluir en la base imponible del Impuesto y queda sujeta a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades.

- **Impuesto periódico:**

Dado que el hecho imponible consiste en un supuesto de hecho que tiene tendencia a reiterarse a lo largo del tiempo, el legislador ha debido fraccionar el tiempo para calcular la base imponible del Impuesto. Cada uno de los períodos de tiempo que se emplean como puntos de referencia temporales para la determinación de la base imponible se denominan períodos impositivos.

El período impositivo es igual al **ejercicio económico** de la persona jurídica con el límite máximo de 12 meses. El devengo del Impuesto se produce el último día del período impositivo.

3. Objeto

El objeto material de gravamen consiste en la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, entendido como el beneficio contable corregido de acuerdo con lo previsto en las normas de la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El concepto de renta es amplio ya que la renta puede provenir de cualquier parte del mundo y la fuente de procedencia de la renta resulta indiferente (ej. ingresos de actividades industriales, de actividades comerciales, de prestaciones de servicios, de ingresos generados por capitales cedidos por terceros).

4. Hecho imponible (art.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004) :

El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades consiste en la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

- **Elemento objetivo del hecho imponible:**

Obtención de renta cualquiera que sea su fuente u origen.

Renta cuantificada de acuerdo con los criterios previstos legalmente (resultado contable más ajustes fiscales).

Renta imputable temporalmente al período impositivo.

Renta proveniente de cualquier lugar del mundo y cualquiera que sea la residencia del pagador.

- **¿Qué se entiende por renta obtenida por una persona jurídica o entidad?**

La definición que dan los autores de renta a efectos del Impuesto sobre Sociedades es la siguiente:

“Aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del ejercicio social, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales”.

De esta definición se extraen las siguientes consecuencias:

- La renta incluye **toda la riqueza que entra en el patrimonio de la entidad** entre el primero y el último día del ejercicio social.
Se incluyen rentas de actividades empresariales, rentas derivadas de la explotación de los activos poseídos por las entidades, ganancias y pérdidas patrimoniales.
Puede tratarse de rentas dinerarias o en especie.
- La renta sujeta a gravamen es **la renta neta**. Es decir, que para la determinación del importe hay que determinar, por un lado, todos los ingresos y beneficios obtenidos y, por otro, todos los gastos y pérdidas

sufridos por la entidad en el ejercicio económico y tras aplicar las normas especiales de carácter fiscal que modifican las normas de la contabilidad. Entrarán en juego cuestiones tales como los gastos deducibles, provisiones, deterioros, o amortizaciones.

- No se consideran renta a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los desplazamientos patrimoniales de los socios a los recursos propios de la entidad (capital o reservas sociales). Tampoco se consideran renta negativa, pérdidas patrimoniales, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los desplazamientos patrimoniales de la entidad hacia los socios (reducción de capital, distribución de beneficios, reparto de patrimonio).

- Elemento subjetivo del hecho imponible:

Ha de ser una persona jurídica o una entidad enumerada en el art.7 de la Ley la que obtenga la renta.

- [Imputación temporal de las rentas \(art.19 del Real Decreto Legislativo 4/2004\)](#):

¿Cuándo se entienden obtenidas las rentas por parte de una persona jurídica o entidad?

La regla general es la del [devengo](#). Es decir, que los ingresos y gastos se atribuyen al período impositivo en que se devenguen, es decir, atendiendo a la fecha en la que nace el derecho a cobrar un ingreso o la obligación de efectuar el pago de un gasto.

No se tiene en cuenta el momento del cobro o pago efectivos.

Ejemplo:

Los ingresos provenientes de la venta de un activo de la entidad han de atribuirse al momento en el que se efectúa la transmisión del activo con independencia del momento del cobro.

Las prestaciones de servicios han de atribuirse al período impositivo en el que se efectúa la prestación del servicio con independencia del momento del cobro.

Los gastos han de atribuirse al período impositivo en el que nace la obligación de pago por el bien o el servicio recibido con independencia del momento del pago.

En realidad, estos criterios no son originales de la normativa fiscal ya que [se trata de los criterios previstos en el Plan General de la Contabilidad](#).

Es posible que la entidad solicite a la Administración tributaria la aplicación de otros criterios diferentes pero que han de respetar, siempre, el principio de [imagen fiel de la empresa previsto](#) en el Plan General de Contabilidad. La Administración tributaria ha de aceptar el empleo de los otros criterios como condición para que resulten aplicables (arts.29 y 30 del Reglamento).

Existen unas normas especiales sobre la imputación temporal de rentas en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado.

En los casos en los que [se produzcan operaciones a plazo o con precio aplazado](#) (las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente mediante pagos sucesivos o un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año) existe la siguiente opción para el contribuyente:

- Las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros
- Las rentas se entienden obtenidas en función del criterio del devengo.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

- [Período impositivo y devengo \(arts.26 y 27 del Real Decreto Legislativo 4/2004\):](#)

El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad que no podrá exceder de doce meses. Las regulaciones sustantivas de las entidades tienen previsto el tratamiento del ejercicio económico. Así, el artículo 125.2 del Reglamento del Registro Mercantil dispone que el ejercicio social será fijado libremente por los estatutos sociales y que si no se dice nada en los mismos se entenderá que el ejercicio social termina el 31 de diciembre de cada año.

Si se modifican los estatutos sociales modificando el ejercicio social, se modificará el período impositivo desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades.

- Ejemplo:

Una sociedad tiene un ejercicio social que va del 1 de diciembre de un determinado año al 30 de noviembre del año siguiente.

El período impositivo desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades irá del 1 de diciembre de cada año al 30 de noviembre del año siguiente.

Si la sociedad altera los estatutos sociales en abril de 2010 y se fija como ejercicio social el que va del 1 de diciembre de 2009 al 30 de abril de 2010, y, con posterioridad, el que va del 1 de mayo de un año al 30 de abril del siguiente, se pueden distinguir los siguientes períodos impositivos:

- El que va del 1 de diciembre de 2008 al 30 de noviembre de 2009.
- El que va del 1 de diciembre de 2009 al 30 de abril de 2010.
- El que va del 1 de mayo de 2010 al 30 de abril de 2011.

Existen unos supuestos especiales en los que, por ley, se acaba el período impositivo:

- Cuando la entidad se extinga.
- Cuando tenga lugar un cambio de residencia fiscal de la entidad residente en territorio español al extranjero.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación del tipo de gravamen o la aplicación de un régimen fiscal especial.

El **devengo** se produce al final del período impositivo.

- **Ámbito espacial**

El Impuesto se aplica a todo el territorio español sin perjuicio de la aplicación de los regímenes de Concierto y Convenio con el País Vasco y Navarra.

Como consecuencia de ello, existirán unas leyes forales de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, por un lado, y la ley foral de Navarra.

5. Sujetos pasivos. Residencia y domicilio fiscal

- Sujeto pasivo (art.7 del Real Decreto Legislativo 4/2004)

El legislador ha utilizado el método del listado de supuestos de sujetos pasivos. Dentro del listado hay dos grandes tipos de sujetos pasivos.

1º. Las personas jurídicas

Las personas jurídicas son las realidades sociales a las que el Estado reconoce o atribuye una individualidad propia, distinta de sus elementos componentes, sujeto de derechos y deberes, y con capacidad de obrar en el tráfico jurídico por medio de sus representantes.

Ej: sociedades anónimas, sociedades limitadas, sociedades cooperativas, fundaciones, asociaciones, Estados, Comunidades Autónomas, Municipios, Diputaciones

2º. Entidades carentes de personalidad jurídica propia, normalmente dotadas de un régimen jurídico sustantivo objeto de una especial regulación por parte del legislador y que son, expresamente, calificados como sujetos pasivos por el legislador.

- Fondos de Inversión
- Fondos de Pensiones
- Uniones Temporales
- Fondos de Capital-riesgo
- Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario
- Fondos de Titulización Hipotecaria
- Fondos de Titulización de Activos

- Fondos de Garantía de Inversiones
- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Las sociedades civiles, las comunidades de bienes, las herencias yacentes y otras figuras que carecen de personalidad jurídica pero que no están enumeradas por el legislador, no tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Como excepción **las sociedades agrarias de transformación** sí que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art.6 Real Decreto Legislativo 4/2004).

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son denominados tanto sujetos pasivos como entidades.

- ¿Cuáles son las formas de tributación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades?

De forma análoga al IRPF, existen dos formas de tributación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art.8 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

<ul style="list-style-type: none"> • Personas jurídicas residentes 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributan en el Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de las rentas obtenidas cualquiera que sea el lugar de origen de las rentas o de residencia del pagador
<ul style="list-style-type: none"> • Personas jurídicas no residentes 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributan por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas obtenidas en territorio español.

- ¿Cuándo se considera que un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es residente en territorio español?

Para que un sujeto pasivo se considere residente en territorio español, es necesario que se cumpla **alguna** de las siguientes condiciones (art.8 del Real Decreto Legislativo 4/2004):

- Que la entidad se hubiera **constituido** conforme a las leyes españolas.
- Que la entidad tenga su **domicilio social** en territorio español.
- Que la entidad tenga su **sede de dirección efectiva** en territorio español.

Se entiende que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando radique en territorio español la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá **presumir** que una entidad radicada en un algún país o territorio de nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando:

- a) Sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o
- b) Cuando su actividad principal se desarrolle en territorio español,

Salvo que dicha entidad acredite que:

- 1) Su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como
- 2) Que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

- ¿Dónde se considera que está el domicilio fiscal de una entidad?

El domicilio fiscal se encuentra en el lugar donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios (art.8 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

En caso de duda entre dos o más lugares susceptibles de ser considerados como domicilio fiscal, prevalecerá el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

- Exenciones

- ¿Existen exenciones subjetivas al Impuesto sobre Sociedades?

El artículo 9 del Real Decreto Legislativo 4/2004 contiene un listado de entidades que tendrán la condición de exentas del Impuesto sobre Sociedades (no tributan por ninguna de las rentas obtenidas).

Dentro de este listado se incluyen:

- El Estado
- Las Comunidades Autónomas
- Las Entidades Locales
- el Banco de España
- el Fondo de Garantía de Depósitos
- los Fondos de Garantía de Inversiones
- las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social

Junto al régimen de exención existe el régimen de exención parcial para determinadas entidades sin ánimo de lucro:

- Régimen de beneficios fiscales previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Régimen especial para las entidades parcialmente exentas (arts.120 a122 RDL 4/2004).

GUÍA DE ESTUDIO

1. Nociones básicas

Hecho imponible. Objeto de gravamen
Naturaleza del Impuesto sobre Sociedades
Sujetos pasivos o entidades
Período impositivo y devengo.
Exenciones
Residencia fiscal en territorio español
Domicilio fiscal en territorio español

2. Cuestiones básicas

¿Qué entidades son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades?
¿Una sociedad comanditaria por acciones es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades? ¿Una sociedad civil es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades? ¿Una agrupación de interés económico? ¿Un Fondo de Pensiones?
¿Cuáles son los criterios por los cuales se entiende que una entidad es residente a efectos fiscales en territorio español? ¿Qué consecuencias produce el cumplimiento de tales requisitos?
¿A qué período impositivo han de asociarse las diversas rentas obtenidas?
¿Por qué se puede diferir la imputación de una renta derivada de la transmisión de un elemento patrimonial?
¿Cuál es la duración máxima del período impositivo? ¿Cuáles son los supuestos en los que el período impositivo no coincide con el ejercicio económico?

3. Bibliografía

FERREIRO LAPATZA, J.J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular, última edición.