

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO II

DR. JOSÉ MARÍA TOVILLAS
CURSO 2010-2011

TEMA 5: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (II)

Objetivos de la lección:

Partiendo de los conocimientos de Derecho Privado de los alumnos, se exponen los elementos esenciales de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades como son la determinación de la base imponible y de la cuota tributaria, así como el sistema de pagos a cuenta de este impuesto.

Los objetivos específicos de esta lección son:

- Conocer la estructura de liquidación del impuesto
- Explicar la base imponible del impuesto y la importancia de la contabilidad así como el tratamiento de las pérdidas sociales
- Conocer la existencia de ventajas fiscales derivadas de la realización de operaciones en otros Estados
- Determinar cuáles son los tipos de gravamen aplicables en función de la naturaleza del sujeto pasivo
- Conocer la existencia de numerosas deducciones y bonificaciones y, en especial, las derivadas de la obtención de rentas provenientes del exterior
- Conocer el sistema de pagos fraccionados
- Conocer el sistema de gestión del impuesto basado en la figura de la autoliquidación

1. Base imponible

De acuerdo con el art.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, la base imponible se puede determinar de acuerdo con los tres métodos clásicos de estimación de bases imponibles: la estimación directa, la estimación objetiva y la estimación indirecta.

<ul style="list-style-type: none">• Método de estimación directa	<ul style="list-style-type: none">• Régimen general del Impuesto sobre Sociedades• Numerosos regímenes especiales
<ul style="list-style-type: none">• Método de estimación objetiva	<ul style="list-style-type: none">• Régimen especial de empresas navieras
<ul style="list-style-type: none">• Método de estimación indirecta	<ul style="list-style-type: none">• En el caso de que no pueda determinarse la base imponible por ausencia de contabilidad y de registros los órganos de inspección procederán al empleo de los datos que posean para calcular el importe de la base imponible.

- Régimen general del Impuesto sobre Sociedades

<p>Resultado contable antes de impuestos</p> <p>+/- Ajustes fiscales o extracontables previstos en la normativa fiscal (arts.11 a 24 del Real Decreto Legislativo 4/2004 en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio)</p> <p>= Resultado fiscal</p> <p>- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art.25 del Real Decreto Legislativo 4/2004)</p> <p>= Base imponible del Impuesto sobre Sociedades</p>

- Resultado contable antes de impuestos:

Se determina en función de las normas contenidas en el Código de Comercio, Texto Refundido que aprueba la Ley de Sociedades Anónimas, Ley de Sociedades Limitadas, Plan General de contabilidad, adaptaciones sectoriales del mismo y Resoluciones del ICAC.

Desde el 1 de enero de 2008 las normas esenciales de contabilidad están contenidas en el:

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm.278, 20 de noviembre).
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (BOE núm.279, de 21 de noviembre).

- Ajustes fiscales:

Proviene de la existencia de diferencias entre las normas fiscales y las normas contables. Entre la norma fiscal y la contable existen diferencias en cuanto a la calificación, valoración o imputación temporal de determinadas partidas u operaciones.

Tales divergencias se explican porque las normas tienen diferentes finalidades. Mientras las normas contables pretenden mostrar la imagen fiel de la empresa frente a terceros y, para ello, se basan en el principio de prudencia, las normas fiscales pretenden asegurar la participación de las entidades en el sostenimiento de los gastos públicos.

Algunos de los conceptos que son objeto de tratamiento fiscal especial
Amortizaciones contables / Amortizaciones fiscalmente deducibles (pueden ser inferiores o superiores a las contables) Deterioro del valor de los elementos patrimoniales / Deterioro del valor de elementos patrimoniales fiscalmente deducibles Provisiones contables / Provisiones contables fiscalmente deducibles Gastos contablemente deducibles / Gastos fiscalmente no deducibles En las transmisiones empleo del valor de adquisición y el valor acordado / Normas de valoración específicas en determinados supuestos con gran importancia del valor de mercado

Entre las normas anteriores hay que destacar:

- Las normas que regulan la corrección del valor de adquisición en el caso de transmisión de bienes inmuebles. Estas normas pretenden corregir parcialmente el efecto de la inflación en el importe de las plusvalías.
- Las normas que regulan la corrección de valor de los bienes en el caso de operaciones entre entidades vinculadas. Cuando las entidades vinculadas acuerdan la celebración de contratos y de negocios, el importe acordado puede pactarse de forma diferente a la que sería pactado entre entidades independientes dentro del mercado y este acuerdo hubiera generado una ventaja fiscal, en el momento de preparar la autoliquidación las entidades han de alterar los datos contables para aplicar los precios que se hubieran aplicado en el mercado. En el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades han de dar un nuevo valor a las operaciones ajustándolas a los precios que serían practicados en el mercado. Además, las entidades vinculadas han de preparar una documentación en la que se registren las operaciones que se efectúan y la explicación de la valoración otorgada a las mismas.

- **Rentas exentas**

Existen una serie de medidas (exenciones y deducciones en la base imponible) destinadas a favorecer el desarrollo de actividades empresariales en otros Estados.

- **Exención de los dividendos provenientes del exterior** cuando sean satisfechos por una sociedad que realiza actividades empresariales o es matriz de una empresa que realiza actividades empresariales (art.21 del Real Decreto Legislativo 4/2004).
- **Exención de las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en el capital social de entidades que realizan actividades empresariales en el exterior** o es matriz de una empresa que realiza las actividades empresariales en el exterior (art.21 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

Se exige la titularidad, directa o indirecta, del 5% del capital social tanto por lo que respecta a los dividendos como por lo que respecta a las ganancias de patrimonio.

- Exención de los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes situados en el exterior derivados del ejercicio de actividades empresariales (art.22 del Real Decreto Legislativo 4/2004).
- Reducción del 50% del beneficio obtenido por los ingresos derivados de la explotación de determinados derechos a la propiedad intelectual o industrial (art. 23 del Real Decreto Legislativo 4/2004).
- Bienes y derechos no contabilizados

Se establecen una serie de presunciones legales *iuris tantum* de existencia de renta.

En el caso de que existan:

- Elementos patrimoniales no incluidos en los libros de contabilidad
- Inscripción en la contabilidad de deudas no existentes

Se entenderá que ha existido una renta igual a la diferencia entre el valor de los elementos patrimoniales no incluidos en los libros de contabilidad menos el importe de las deudas no contabilizadas contraídas para financiar la adquisición (sin que el importe neto pueda resultar negativo).

El importe de la renta se imputará al último período impositivo no prescrito, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

- [Compensación de bases imponibles negativas \(art.25 del Real Decreto Legislativo 4/2004\)](#)

Las bases imponibles negativas podrán compensarse con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

Las entidades de nueva creación, las dedicadas a la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje podrán computar el plazo de compensación a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

Existe una norma que limita el importe de las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social hubiera sido adquirido por una persona o entidad o personas o entidades vinculadas con las anteriores con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades adquirentes poseían una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad no ha realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

Si se dan estas circunstancias se reduce el importe de las bases imponibles negativas susceptibles de compensación:

- Bases imponibles negativas corregidas = Bases imponibles negativas acumuladas – Corrección
- Corrección = valor de las aportaciones del socio transmitente (valor de adquisición de las acciones + aportaciones al capital social) - valor de adquisición para el nuevo socio

Se establece [una importante obligación formal relacionada con las pérdidas de entidades](#):

- La entidad debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda
- Mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales.
- Cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron (con independencia del plazo de prescripción).

3. Tipo de gravamen y cuota

Base imponible x Tipo de gravamen = Cuota íntegra

El tipo de gravamen en el caso general es un **tipo proporcional del 30%** (cualquiera que sea el importe de la base imponible) para los períodos impositivos iniciados a partir de **1 de enero de 2008**.

Ha sido del 32,5% para los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero al 31 de diciembre de 2007.

Con anterioridad el tipo de gravamen era del 35%.

Existen numerosas excepciones. Entre otros tipos especiales se encuentran:

- **Las empresas de reducida dimensión** (aquellas que facturaron, a nivel de grupo, menos de 8 millones de euros en el año inmediatamente anterior) tributan al tipo del 25% por los primeros 120.202,41€ de beneficio, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. Por la partes de base imponible restante, al tipo del 30%.

Con anterioridad, se aplicaba el tipo del 30% por los primeros 120.202,41€ de beneficio. Por la parte de base imponible restante se aplicaba el tipo del 35%.

- Los **Fondos de Inversión** tributan al tipo del 1%.
- Los **Fondos de Pensiones** tributan al tipo del 0%.

- Cuota íntegra
- Deducciones para evitar la doble imposición
 - Bonificaciones
 - Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
- = Cuota líquida

Son numerosas las deducciones y bonificaciones existentes en el Impuesto sobre Sociedades:

Deducciones para paliar la doble imposición	<ul style="list-style-type: none"> - Por dividendos y plusvalías de fuente interna (art.30 TR) - Por rentas provenientes del exterior (art.31 TR) - Por dividendos y participaciones en beneficios procedentes del exterior (art.32 TR)
Bonificaciones	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art.33 TR) - Bonificación por actividades culturales de exportación y de prestación de servicios públicos locales (art.34 TR)
Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	<ul style="list-style-type: none"> - Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art.35 TR) - Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (art.36 TR) - Deducción por actividades de exportación (art.37 TR) - Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (art.38 TR) - Deducciones por inversiones medioambientales (art.39 TR)

	<ul style="list-style-type: none"> - Deducción por gastos de formación profesional (art.40 TR) - Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art.41TR) - Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art.42 TR) - Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones de patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (art.43 TR)
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

En la actualidad, las deducciones y bonificaciones se encuentran en un proceso de progresiva reducción tendente a su eliminación en los próximos años.

- **Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna**

Se trata de paliar la situación que se da cuando los beneficios repartidos por una sociedad a una sociedad que es accionista de la primera quedan sometidos a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades dos veces: a nivel de la sociedad que genera los beneficios y a nivel de la sociedad que recibe los dividendos.

- La sociedad que recibe los dividendos satisfechos por una sociedad residente en territorio español deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios.
- Si se dan unos requisitos adicionales, el porcentaje de deducción se incrementa hasta el 100%:
 - el porcentaje de participación, directo o indirecto, es igual o superior al 5%

- siempre que el porcentaje se hubiera tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año
- Las plusvalías generadas por la venta de acciones o participaciones sociales dan lugar a una deducción en la cuota igual al importe de las plusvalías que corresponden a los beneficios de la sociedad no repartidos.
- **Deducción para evitar la doble imposición internacional: Norma general y norma aplicable a dividendos y participaciones en beneficios**

- **Norma general:**

Se aplica cuando un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades incluye en su base imponible rentas obtenidas y gravadas en el extranjero. En este caso se puede deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- la cuota del impuesto satisfecha en el extranjero; o
- el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyen en los 10 años inmediatos y sucesivos.

- Norma aplicable a determinados dividendos y participaciones en beneficios de origen extranjero:

Se aplica cuando un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades incluye en su base imponible dividendos y participaciones en beneficios satisfechas por entidades residentes en otros Estados.

El nivel de participación, directa o indirecta, ha de superar el 5% y que esta participación se hubiera mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Se ha de incluir en la base imponible:

- El dividendo recibido (incluido el impuesto soportado en el Estado de la fuente)
- El impuesto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos en el Estado de la fuente (*underlying tax credit*)

Se ha de deducir la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por los dividendos si se hubieran obtenido en territorio español; o
- La suma del impuesto sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos en el Estado de la fuente más el impuesto soportado en la fuente.

Cuota íntegra

- Deducciones para evitar la doble imposición
 - Bonificaciones
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
 - = Cuota líquida
 - Pagos fraccionados
 - Retenciones
 - Ingresos a cuenta
 - = Cuota a ingresar

4. Pagos fraccionados. Retenciones e ingresos a cuenta

<ul style="list-style-type: none">• Pagos a cuenta	<ul style="list-style-type: none">• Pagos fraccionados• Retenciones• Ingresos a cuenta
------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- Pagos fraccionados:

Se trata de pagos a cuenta que efectúan los propios sujetos del Impuesto sobre Sociedades a cuenta de la cuota final resultante del Impuesto sobre Sociedades.

Se efectúan tres pagos a cuenta: del 1 al 20 de abril, del 1 al 20 de octubre y del 1 al 20 de diciembre

Existen dos sistemas de cálculo de los pagos fraccionados:

- Se parte de **la cuota íntegra del último ejercicio** cuyo plazo reglamentario de declaración estuviera concluido y se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones, así como las retenciones e ingresos a cuenta aplicados en ese ejercicio.
Sobre el resultado obtenido se aplicará el porcentaje del 18% que se ingresará en cada uno de los tres pagos a cuenta.
- Se emplea **la base imponible obtenida en relación con los ingresos y gastos de los tres, nueve y once primeros de cada año natural**.
Una vez determinada la base imponible a efectos de efectuar los pagos fraccionados se aplica el porcentaje del 25%.

Una vez determinada el pago fraccionado previo, se deducen las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados con anterioridad y se efectúa el ingreso correspondiente.

Esta segunda modalidad de determinación de la cuantía de los pagos fraccionados es obligatoria para las entidades que hayan facturado más de 6.010.121,04 euros en el período de doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2010.

Para el resto de entidades, el sujeto pasivo deberá ejercitar por esta segunda modalidad si le interesa. Si no dice nada, se aplicará la modalidad anterior.

- **Retenciones**

Existen una serie de rentas que pueden ser obtenidas por entidades y que han de ser objeto de retención cuando quien efectúe el pago sea una persona jurídica o entidad, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios, o un empresario o profesional que actúe en el marco de su actividad.

El listado de rentas que son objeto de retención se caracteriza por su casuismo.

Así, las rentas derivadas de la imposición de capitales son objeto de retención. También son objeto de retención las rentas derivadas de la participación en capitales propios de entidades (dividendos, participaciones en beneficios) salvo en el caso de que exista la relación matriz-filial que conduzca a la no tributación de los dividendos en sede de la matriz.

También hay retención en el caso de pagos por arrendamientos o en el caso de pagos por la participación en los órganos de administración o Consejos de Administración de entidades.

El tipo de retención es del 19% desde el 1 de enero de 2010.

No son objeto de retención en la fuente las rentas obtenidas por la entidad por el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social.

- **Ingresos a cuenta**

El ingreso a cuenta deberá efectuarse por parte del pagador de rentas en especie, en los mismos supuestos que los previstos en el caso de las retenciones a cuenta.

El ingreso a cuenta es desde el 19% del valor de la renta en especie.

5. Gestión

- **Presentación de autoliquidación**

La autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ha de presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la finalización del período impositivo.

Ejemplo:

El período impositivo finaliza el día 31 de diciembre de 2010. La declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades ha de presentarse durante los 25 primeros días naturales de julio de 2011.

Si al inicio del plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda la forma de presentar la declaración de ese período impositivo existirán dos opciones:

- dentro de los 25 días naturales siguientes que siguen a los seis meses posteriores a la finalización del período impositivo utilizando el modelo de declaración del ejercicio anterior; o
- dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine la forma y modelo de presentación de declaración.

Los sujetos exentos en función del artículo 9 no estarán obligados a presentar declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Las **entidades sin ánimo de lucro (asociaciones, fundaciones)** estarán obligadas a presentar autoliquidación por la totalidad de sus rentas tanto las exentas como las no exentas con las siguientes **excepciones**:

- Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales;
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Cuando la sumas de las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados sea superior a la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tendrá un plazo de seis meses desde el final del plazo de presentación de la declaración para efectuar la devolución del exceso. Transcurrido dicho plazo, se devengarán intereses de demora.

Si la autoliquidación se presenta fuera de plazo, el plazo de seis meses comenzará a computarse desde el momento de la presentación de la autoliquidación.

6. Regímenes especiales

Existen numerosos regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades.

- Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
- Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional
- Instituciones de Inversión Colectiva
- Régimen de consolidación fiscal
- Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores
- Régimen fiscal de la minería
- Régimen fiscal de la investigación y explotación de los hidrocarburos
- Transparencia fiscal internacional
- Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión
- Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero
- Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros
- Régimen de entidades parcialmente exentas
- Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común
- Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje
- Régimen de las entidades deportivas

GUÍA DE ESTUDIO

1. Nociones básicas

Base imponible. Modalidades de determinación

Diferencia entre resultado contable y base imponible

Ajustes fiscales

Rentas exentas

Bases imponibles negativas

Tipo de gravamen

Cuota íntegra

Deducciones para evitar la doble imposición

Bonificaciones

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Pagos fraccionados

Retenciones a cuenta

Ingresos a cuenta

Gestión del impuesto

2. Cuestiones básicas

¿Por qué existen diversos tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades?

¿Por qué existen las deducciones para evitar la doble imposición?

¿Qué diferencia existe entre la deducción general para evitar la doble imposición internacional y la deducción aplicable a los dividendos y participaciones en beneficios?

¿En qué se diferencian los pagos fraccionados de las retenciones a cuenta?

- ¿En qué supuestos se exigen retenciones sobre las rentas de entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades?
- ¿Cuándo se ha de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades?
- ¿En qué se diferencia el resultado contable de la base imponible?
- ¿Por qué existen diferencia entre el resultado contable y la base imponible?
- ¿Qué métodos existen para la determinación de la base imponible?
- ¿Qué rentas quedan exentas? ¿Se trata de una exención subjetiva u objetiva?
- ¿Por qué se permite la compensación de las bases imponibles negativas?
- ¿Qué límites existen a la deducción de las pérdidas de ejercicios anteriores?

3. Bibliografía

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., Impuesto sobre Sociedades (I) y (II), en Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular, 18ª edición, Marcial Pons, Madrid, pp.195-403.

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