

Emilio Albi Ibáñez, Raquel Paredes Gómez
y José Antonio Rodríguez Ondarza

Sistema fiscal español II

Impuesto sobre Sociedades
Tributación de no residentes
Imposición indirecta
Otros impuestos

**Incluye actividades prácticas adaptadas
a la metodología EEES**



Ariel Economía y Empresa

10.^a edición actualizada

Emilio Albi Ibáñez
Raquel Paredes Gómez
José Antonio Rodríguez Ondarza

SISTEMA FISCAL ESPAÑOL II

Impuesto sobre Sociedades
Tributación de no residentes
Imposición indirecta
Otros impuestos

(Incluye actividades prácticas adaptadas
a la metodología EEES)

Edición actualizada: septiembre de 2019 (10.ª)
Ediciones anteriores: septiembre de 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018

© 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, Emilio Albi Ibáñez,
Raquel Paredes Gómez y José Antonio Rodríguez Ondarza

Derechos exclusivos de edición en español:
© Editorial Planeta, S. A.
Avda. Diagonal, 662-664, 08034 Barcelona
Editorial Ariel es un sello editorial de Planeta, S. A.
www.ariel.es

ISBN: 978-84-344-3131-7
Depósito legal: B. 14.419-2019

Impreso en España

El papel utilizado para la impresión de este libro está calificado
como papel ecológico y procede de bosques gestionados de manera sostenible.

No se permite la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (Art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.
Puede contactar con CEDRO a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 91 702 19 70 / 93 272 04 47.

SUMARIO

VOLUMEN I

Presentación

CAPÍTULO I. Elementos básicos del sistema fiscal español.

CAPÍTULO II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
(Aspectos generales, personales y temporales. Determinación de la renta gravable)

CAPÍTULO III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
(Liquidación y gestión)

CAPÍTULO IV. Impuestos sobre la riqueza.

VOLUMEN II

Presentación

CAPÍTULO V. Impuesto sobre Sociedades.
(Normativa general y base imponible)

CAPÍTULO VI. Impuesto sobre Sociedades.
(Deuda Tributaria y gestión)

CAPÍTULO VII. Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

CAPÍTULO VIII. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CAPÍTULO IX. Impuesto sobre el Valor Añadido.
(Normativa general y base imponible)

CAPÍTULO X. Impuesto sobre el Valor Añadido.
(Deuda tributaria y gestión)

CAPÍTULO XI. Otros impuestos.

CAPÍTULO V

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES¹

Normativa general y base imponible

1. **Naturaleza** (art. 1 LIS)

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

2. **Ámbito de aplicación** (arts. 2 y 3 LIS)

El IS se aplica en todo el territorio español,² sin perjuicio de los regímenes especiales por razón de territorio³ y de los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

3. **Hecho imponible**

3.1. **CONCEPTO** (art. 4 LIS)

Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen.

1. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (BOE 28-12-2014) y Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

2. Incluye, además del peninsular, las islas de Baleares y Canarias, así como Ceuta y Melilla. También, aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

3. De una parte están los regímenes tributarios forales, tanto de Concierto económico (territorios históricos del País Vasco), como de Convenio económico (Comunidad Foral de Navarra) y, de otra parte, las especialidades contenidas en la legislación estatal referidas a las islas Canarias y a Ceuta y Melilla.

La «obtención de renta» comprende:

- a) La imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas de las entidades sometidas al régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.
- b) La imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente en el régimen de transparencia fiscal internacional.

3.2. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y ENTIDAD PATRIMONIAL (art. 5 LIS)

3.2.1. *Concepto de actividad económica*

Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

3.2.2. *Concepto de entidad patrimonial*

Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad, o de los balances consolidados si la entidad fuese dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3.3. ATRIBUCIÓN DE RENTAS (art. 6 LIS)

Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes del IS, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Ley de IRPF (véase 3.5 en capítulo II, volumen I)

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el IS.

4. Contribuyentes (arts. 7 a 9 LIS)

4.1. TIPOLOGÍA (art. 7 LIS)

Son contribuyentes del IS, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.⁴

4. A partir de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del IS, mientras que las que no tengan objeto mercantil seguirán tributando en régimen de atribución de rentas.

b) Las siguientes entidades:

- Sociedades agrarias de transformación.
- Fondos de inversión.
- Uniones temporales de empresas (UTEs).
- Fondos de capital-riesgo y Fondos de inversión colectiva de tipo cerrado.
- Fondos de pensiones.
- Fondos de regulación de mercado hipotecario.
- Fondos de titulización.
- Fondos de garantía de inversiones.
- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- Fondos de activos bancarios.

Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan (renta mundial), con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

4.2. RESIDENCIA FISCAL (art. 8.1 LIS)

Una sociedad o entidad tiene su «residencia» en España, cuando concorra cualquiera de los tres siguientes requisitos:

- a) Haberse constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Tener su domicilio social en territorio español.
- c) Tener la «sede de dirección efectiva» en territorio español. Esto es, que radique en dicho territorio la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración Tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español:

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

La DT 32.^a LIS establece un régimen transitorio que regula la traslación de las sociedades civiles con objeto mercantil del régimen de atribución de rentas a contribuyentes del IS.

salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como 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.

4.3. DOMICILIO FISCAL (art. 8.2 LIS)

El domicilio fiscal de una sociedad o entidad residente será:

- a) El de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- b) En caso contrario, se atenderá al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección.
- c) Si no es posible establecer el lugar del domicilio social con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

5. Exenciones

En general, la LIS establece exenciones de carácter subjetivo para entidades cuya renta está exenta totalmente, y exenciones que alcanzan exclusivamente a algunas rentas obtenidas por determinadas entidades.

5.1. ENTIDADES CON EXENCIÓN PLENA (art. 9.1 LIS)

Disfrutan de exención total, además de estar sus rentas exceptuadas de retención e ingreso a cuenta y no tener obligación de declarar, las siguientes entidades:

- a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.
- b) Los organismos autónomos del Estado, y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) El Banco de España, el Fondo de garantía de depósitos de Entidades de Crédito, y los Fondos de garantía de inversiones.
- d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- e) El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) Los organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado,⁵ así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

g) Las Agencias Estatales a que se refieren las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos,⁶ así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos del IS y se transformen en Agencias estatales.

h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

5.2. ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS (arts. 9.2 y 9.3 LIS)

Estarán parcialmente exentas del IS, en los términos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

Asimismo, disfrutaban de exención parcial:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el párrafo anterior.

b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores (los partidos políticos siguen el régimen del art. 10 de la Ley 8/2007).

d) Los fondos de promoción de empleo.⁷

5. Estos organismos públicos son: La Agencia Estatal de Administración tributaria, el Consejo Económico y Social, el Instituto Cervantes, La Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, las Universidades no transferidas, la Agencia Española de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, el Museo Nacional del Prado y el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

6. Las Agencias Estatales referidas son las siguientes: Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y Calidad de los Servicios, Agencia Estatal Boletín Oficial de Estado, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Agencia Estatal Antidopaje de España, Agencia Estatal de Inmigración y Emigración, Agencia Estatal de Seguridad Aérea, Agencia Estatal de Seguridad Ferroviaria, Agencia Estatal de Artes Escénicas y Musicales, Agencia Estatal de Meteorología, Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, Agencia Estatal de Investigación en Biomedicina y Ciencias de la Salud Carlos III, Agencia Estatal de Evaluación, Financiación y Prospectiva de la Investigación Científica y Técnica.

7. Constituidos al amparo del art. 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

- e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social.⁸
- f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.
- g) Los partidos políticos.⁹

Las entidades parcialmente exentas estarán exentas por las siguientes rentas:¹⁰

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

b) Las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionados con dicho objeto o finalidad, dentro del plazo establecido.

6. **Período impositivo y devengo del Impuesto** (arts. 27 y 28 LIS)

El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, sin que en ningún caso pueda exceder de 12 meses. Esta limitación no tiene por qué coincidir con el año natural y es aplicable a todas las entidades.

En todo caso, el período de imposición concluirá en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la entidad se extinga.
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia al extranjero de la entidad residente en España.
- c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de una entidad y ello determine la no sujeción al IS de la entidad resultante.

8. Reguladas en el T.R. de la Ley General de la Seguridad Social (R.D. Legislativo 1/1994, de 20 junio).

9. Estarán parcialmente exentos en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

10. La exención no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones distintas a las citadas.

d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de una entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

El IS se devenga el último día del período impositivo.

7. Base Imponible (I): Concepto y determinación. Reglas de imputación temporal (arts. 10 y 11 LIS)

En este primer apartado de la base imponible del IS se tratan los aspectos relativos a los siguientes temas:

- a) Concepto y determinación de la base imponible.
- b) Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

7.1. CONCEPTO Y DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

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

En lo relativo a la determinación o cuantificación de la base imponible, la LIS establece que se calculará por el régimen de estimación directa, corrigiendo el resultado contable —fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las leyes relativas a la determinación del resultado contable y en las disposiciones que las desarrollen— mediante la aplicación de los preceptos de la LIS, a través de los ajustes extracontables. Estos ajustes no se llevan a cabo en la contabilidad sino en la declaración del IS. También puede aplicarse la estimación objetiva, determinando la base imponible, total o parcialmente, mediante la aplicación de signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine la LIS (p. ej., entidades navieras acogidas al régimen especial); y sólo de forma subsidiaria se prevé la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible, de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria.

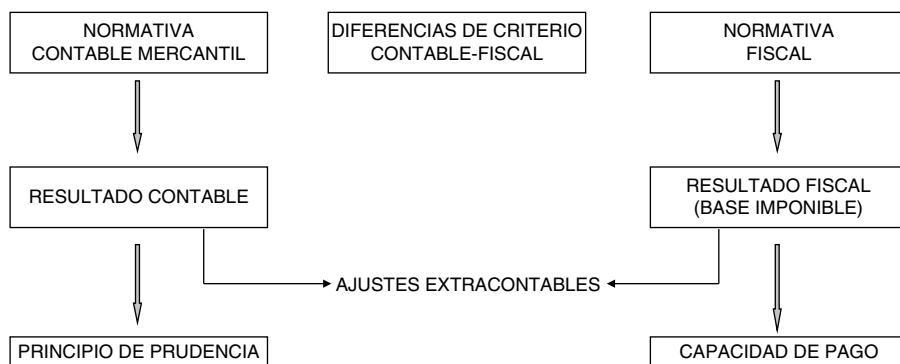
7.1.1. Resultado contable y resultado fiscal o base imponible

Como ya hemos indicado, en el régimen de estimación directa, la base imponible se determina a partir del resultado contable, que es corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS a través de ajustes

extracontables, siempre que se produzcan diferencias entre los criterios contables y fiscales.

Tales diferencias de criterio obedecen a los distintos objetivos a alcanzar por las normas contables y fiscales (v. esquema 1). Así, mientras las primeras persiguen calcular el resultado económico de la empresa bajo el predominio del principio de prudencia, las fiscales pretenden determinar un resultado fiscal o base imponible que refleje la capacidad de pago de impuestos de la empresa.

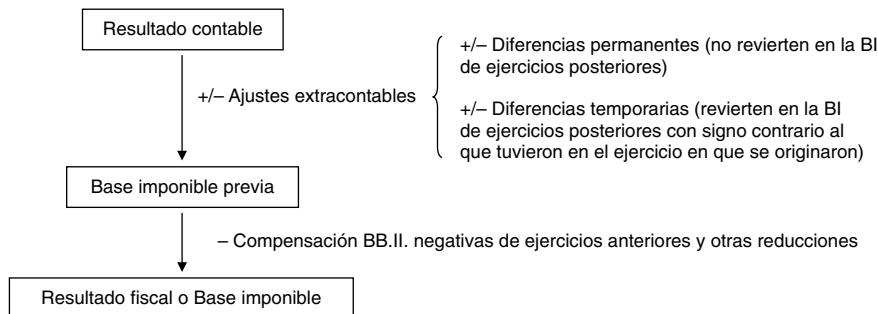
ESQUEMA 1. *Resultado contable y resultado fiscal.*



Estas diferencias entre el resultado contable y el fiscal se clasifican en temporarias y permanentes según revertan o no, respectivamente, a la base imponible en ejercicios posteriores (o dicho con mayor precisión, en la medida que tengan incidencia, o no, en la carga tributaria futura). Tanto unas como otras, pueden ser positivas o negativas, de acuerdo con el sentido de la alteración fiscal a efectuar en el resultado contable; esto es, que lo aumente o disminuya para determinar la base imponible.

Adicionalmente, otra diferencia que puede producirse entre el resultado contable y el fiscal viene dada por la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

El esquema 2 reproduce el procedimiento para el cálculo de la base imponible a partir del resultado contable. Hay que tener en cuenta que, desde 2015, a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, se añaden otras tres reducciones en la base imponible (veáse apdo. 11). Una vez aplicadas todas las reducciones se obtiene la base sobre la que se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota íntegra.

ESQUEMA 2. *Cálculo de la base imponible del IS.*

A) DIFERENCIAS PERMANENTES

Las diferencias permanentes se producen normalmente como consecuencia de la distinta calificación de determinadas partidas (de ingresos y gastos, así como de plusvalías y minusvalías) en la norma contable y la norma fiscal. Esta distinta calificación en los ámbitos contable y fiscal se mantiene con el paso del tiempo, por lo que dichas diferencias entre el resultado contable y la base imponible son permanentes en la medida en que no van a revertir o compensarse en ejercicios futuros.

Como ya hemos indicado anteriormente, las diferencias permanentes pueden ser positivas o negativas generando, respectivamente, un ajuste extracontable del resultado contable, positivo (aumentándolo) o negativo (disminuyéndolo), para determinar la base imponible. Seguidamente y a modo de ejemplo señalamos algunas partidas que constituyen diferencias permanentes:

a) Diferencias permanentes positivas:

- Impuesto sobre Sociedades. El Impuesto sobre Beneficios devengado es gasto contable del ejercicio y fiscalmente es gasto no deducible. Cuando la cuenta del citado Impuesto sobre el Beneficio devengado sea acreedora (esto es, se trata de un ingreso y no de un gasto), tampoco se considerará fiscalmente ingreso computable (véase 8.4).
- Multas y sanciones penales y administrativas, y recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones tributarias. (véase 8.4).
- Retribuciones de fondos propios que se consideren contablemente como gastos (véase 8.4).
- Pérdidas en el juego y liberalidades (véase 8.4).
- Gastos financieros no deducibles (véase 8.5).
- Casos de transmisión de elementos patrimoniales a socios, por ejemplo, por su separación (véase 9.1.2, C3).

b) Diferencias permanentes negativas:

- Exención de dividendos de entidades residentes y no residentes (véase 10.1.1).
- Exención de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes (véase 10.1.2).
- Exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (véase 10.2).
- Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (véase 11.1).

B) *DIFERENCIAS TEMPORARIAS*

La norma 13 del PGC de 2007 define las diferencias temporarias como «las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura». Las diferencias temporarias incluyen:

a) Las diferencias temporales,¹¹

b) Las diferencias producidas en otros casos, tales como:

- Ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones del valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales (ejemplos son las subvenciones, donaciones y los ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta —este último caso no es aplicable en el PGC de las PYMES—).
- Combinaciones de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable distinto del fiscal, como puede ocurrir, por ejemplo, en una fusión.
- Valoración contable de un elemento patrimonial, en casos diferentes de las combinaciones de negocios, que difiere de la atribuida a efectos fiscales, como en las permutas no comerciales (véase 9.1.2, C5). o en las operaciones vinculadas (véase 9.2).

11. La norma de valoración 13 del PGC define las diferencias temporales como las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio, cuyo origen está en los diferentes criterios de imputación temporal empleados para determinar ambas magnitudes, las cuales revierten en ejercicios posteriores.

Algunos ejemplos de diferencias temporales son, entre las positivas (impuesto anticipado):

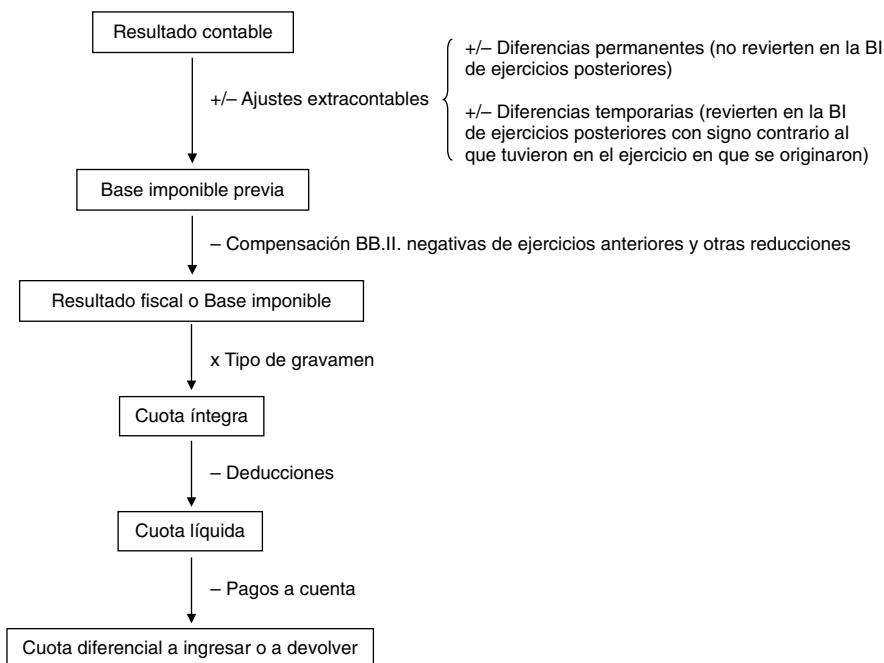
- Amortizaciones contables superiores a las admitidas fiscalmente, no probadas por la empresa.
- Deterioros del valor de activos o provisiones superiores a los límites fiscales;

y entre las negativas (impuesto diferido):

- Libertad de amortización fiscal.
- Aceleración de la amortización a efectos fiscales.

El esquema 3 muestra el procedimiento para efectuar la liquidación del IS a partir del resultado contable.

ESQUEMA 3. *Liquidación del IS.*



7.2. IMPUTACIÓN TEMPORAL. INSCRIPCIÓN CONTABLE DE INGRESOS Y GASTOS (art. 11 LIS)

A) *Criterio general: Devengo*

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

B) *Criterios alternativos: Necesidad de su aprobación por la Administración tributaria* (arts. 1 y 2 RIS)

No obstante, si el criterio general expuesto no puede ser aplicado en los supuestos excepcionales previstos en el Código de Comercio, se establece como alternativa al mismo la aprobación de otros criterios por la Administración tributaria. A tal efecto, la LIS establece que cuando excepcionalmente se utilicen por el contribuyente criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del general, la eficacia fiscal de estos criterios alternativos estará supeditada a la aprobación de la Administración tributaria.

C) *Principio de inscripción contable y principio de independencia de ejercicios*

De acuerdo con el principio de inscripción contable, los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen. En relación con este principio contable, la LIS establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.¹² En consecuencia, para que los gastos sean deducibles fiscalmente, deben estar contabilizados, salvo excepciones concretas recogidas en la LIS.

A continuación, la LIS establece que los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en una cuenta de reservas, en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal (por ejemplo, debido a un error de contabilización), se

12. No obstante, también se exceptúa el principio de inscripción contable para la deducibilidad de algunos gastos que no están contabilizados, como en los contratos de arrendamiento financiero que reúnan los requisitos de la D.A. 7.ª de la Ley 26/1988 (véase 7.2 en capítulo VI); o en los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión (v. apdo. 7.1 en capítulo VI).

imputarán fiscalmente en el período impositivo que corresponda, esto es, el período impositivo correcto, de acuerdo con las normas de imputación temporal (que normalmente serán las contables). Esta regla representa una prevalencia del principio de independencia de ejercicios sobre el de inscripción contable.

No obstante, la LIS establece una excepción a esta regla general. Tal excepción tiene lugar cuando se trate de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en una cuenta de reservas, en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal (gastos contabilizados en un ejercicio posterior), o de ingresos imputados en dichas cuentas en un período impositivo anterior (ingresos contabilizados en un ejercicio anterior). En estos casos, la imputación temporal de unos y otros (gastos o ingresos) se efectuará en el mismo período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, salvo cuando procediendo de esta forma se produzca una tributación inferior a la que hubiera correspondido de haberse imputado correctamente en el ejercicio al que corresponde la imputación temporal (por ejemplo, por existir bases imponibles negativas o un beneficio fiscal limitado en función de la base imponible...), en cuyo caso la imputación fiscal no se efectuará en el ejercicio de contabilización sino en el ejercicio al que corresponda la imputación temporal.

D) *Cambio de criterios contables*

Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

E) *Operaciones a plazos o con precio aplazado*

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos su-

cesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

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.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice.

F) *Reversión de gastos y ventas con pérdidas y posterior adquisición de elementos patrimoniales*

No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

G) *Derecho de rescate de seguros de vida*

Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguro de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo. Esto no se aplicará a los seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones,¹³ y en su normativa de desarrollo.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos.

13. D.A. 1.ª del T.R. de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el R.D. Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

H) *Rentas negativas de transmisiones a entidades del mismo grupo de sociedades*

La LIS establece limitaciones a la integración en la base imponible de las rentas negativas generadas en las transmisiones cuando la adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, según el siguiente detalle en función de la naturaleza de lo transmitido:

a) Elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda.

Las rentas negativas generadas en la transmisión de estos elementos patrimoniales cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Las rentas negativas generadas en la transmisión de estos valores cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:

i) que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 10.1.1 (que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 % o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros).

ii) que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca la transmisión se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 10.1.1 (que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por

un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10 %).

Lo anterior resultará igualmente aplicable en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

Por el contrario, lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

I) *Dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias de deudores o derivadas de sistemas de previsión social*

Las dotaciones por:

- Deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el apartado *a*) de 8.2.1 (no hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento).
- La aplicación de los apartados *a*) y *b*) de 8.3.1, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el art. 130 LIS (v. 6.5 en cap. VI), se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la LIS, con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización (v. 11.3) y a la compensación de bases imponibles negativas (v. 11.4).

Para contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, el límite indicado del 70 % se sustituirá por los siguientes (DA 15.^a LIS):

- 50 %, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea el menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones.
- 25 %, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.