

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

12.^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 2021 (12.ª)
Ediciones anteriores: 2010-2020

© 2010-2021, 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: 978-84-344-3374-8
Depósito legal: B. 10.355-2021

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 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 concurra 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.
- 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.

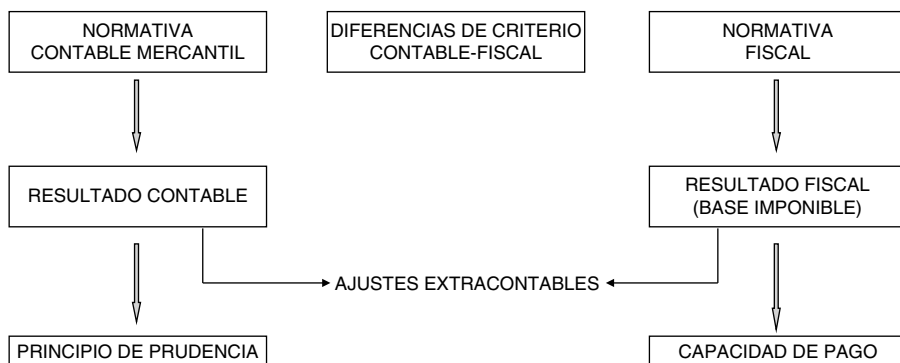
7.1.1. *Resultado contable y resultado fiscal o base imponible*

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.

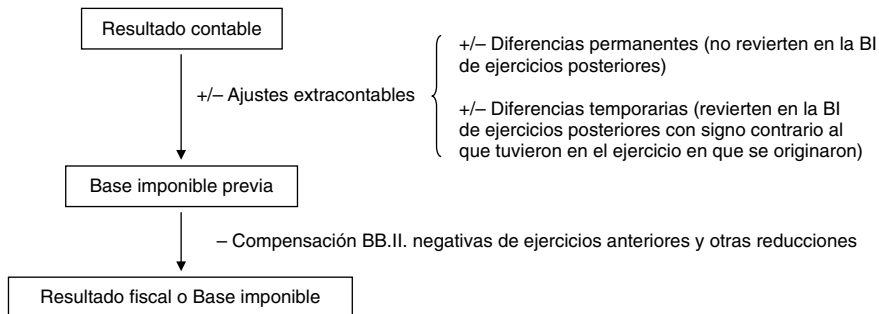
ESQUEMA 1. *Resultado contable y resultado fiscal.*



Estas diferencias entre el resultado contable y el fiscal se clasifican en temporarias y permanentes según reviertan 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 (véase 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 8.6).
- 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.