

# ÍNDICE: GUÍA BÁSICA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

<b>1. ASPECTOS GENERALES</b> .....	2
1.1. Sujeto pasivo del Impuesto.....	2
1.2. Obligados a declarar .....	2
1.3. Período impositivo y devengo .....	3
1.4. Plazo para presentar la declaración .....	3
1.5. Presentación telemática de la declaración .....	3
<b>2. CORRECCIONES AL RESULTADO CONTABLE</b> .....	4
2.1. Base imponible .....	4
2.2. Correcciones .....	4
<b>3. TIPO DE GRAVAMEN</b> .....	12
<b>4. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y BONIFICACIONES</b> .....	14
4.1. Dedución para evitar la doble imposición .....	14
4.2. Bonificaciones.....	14
<b>5. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES</b> ..	15
5.1. Dedución por reinversión de beneficios extraordinarios .....	15
5.2. Deduciones con límite conjunto sobre cuota íntegra:.....	15
<b>6. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA</b> .....	17

# GUÍA BÁSICA DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

## 1. ASPECTOS GENERALES

### 1.1. Sujeto pasivo del Impuesto

1.1.1. **Residentes:** Serán sujetos pasivos todas aquellas entidades que tengan la residencia en el territorio español, teniendo que tributar por la totalidad de las rentas que obtengan, con independencia del lugar en que se hubieran producido y de la residencia del pagador. Es decir, con la obligación personal de contribuir se grava la renta mundial del sujeto pasivo.

Se considerará residente, cuando concurra alguna de estas condiciones: a) que la entidad se haya constituido según las leyes españolas, b) que tenga su domicilio social en territorio español o c) que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

Sin embargo, aun no cumpliendo los requisitos anteriores, existe una presunción por la que la Administración Tributaria puede entender que una entidad radica en un territorio calificado como paraíso fiscal, es residente en territorio español. Esto sucederá cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados en territorio español o derechos que se cumplan o se ejercitan en territorio español; o bien su actividad principal se desarrolla en territorio español, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene 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.

1.1.2. **No residentes:** Existe la obligación de contribuir para aquellas entidades que, no estando sujetas a la obligación personal de contribuir, sin embargo, obtienen o producen rentas en territorio español.

### 1.2. Obligados a declarar

Tendrán obligación de declarar todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, hayan desarrollado o no actividades durante el período impositivo y hayan obtenido o no rentas sujetas al impuesto.

Solamente estarán exentas de declarar las siguientes entidades:

- Las entidades declaradas totalmente exentas por el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común respecto de aquellos períodos impositivos en que no tengan ingresos sometidos al Impuesto sobre Sociedades, ni incurran en gasto alguno, ni realicen las inversiones que dan derecho a la reducción en la base imponible específicamente aplicable a estos sujetos pasivos.
- Las entidades parcialmente exentas a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que cumplan los siguientes requisitos:
  - a) Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales.
  - b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
  - c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

- Los partidos políticos, con relación a las rentas exentas, siempre que éstas fueran las únicas rentas obtenidas durante el ejercicio.

### 1.3. Período impositivo y devengo

#### 1.3.1. Período impositivo:

Como regla general, el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, sin que en ningún caso, pueda exceder de doce meses.

Casos particulares en que se entiende concluido el período impositivo: cuando la entidad se extinga (liquidación, absorción por fusión, etc.), cuando tenga lugar un cambio de residencia 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 al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante o cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

#### 1.3.2. Devengo:

##### *Regla general:*

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

##### *Regla especial:*

Para las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, el impuesto se devengará el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en que se aplicó el régimen fiscal especial; siempre que no concurren las circunstancias a que se refiere el párrafo siguiente.

Para las rentas sujetas al tipo general de gravamen, haya acuerdo o no de distribución, así como cuando la sociedad haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución, se aplicará la regla general.

### 1.4. Plazo para presentar la declaración

El plazo para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Por lo general, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo de presentación de declaraciones queda fijado en los veinticinco primeros días naturales del mes de julio; hay pues que estar atentos cuando la conclusión del período impositivo no se produzca el 31 de diciembre, ya que en tales supuestos, el plazo de declaración acabará en fecha distinta del 25 de julio.

Si coincide la fecha del vencimiento del plazo de presentación de la declaración con alguna festividad o si tal fecha del vencimiento cae en sábado, el plazo finaliza el primer día hábil siguiente a la fecha del vencimiento.

### 1.5. Presentación telemática de la declaración

La presentación del modelo 200 deberá hacerse obligatoriamente por vía telemática cuando los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de

responsabilidad limitada, o cuando los sujetos pasivos de dicho impuesto o demás obligados tributarios por el modelo 200 tengan la condición de gran empresa. En los demás casos, la presentación del modelo 200 por vía telemática tendrá carácter voluntario

## 2. CORRECCIONES AL RESULTADO CONTABLE

### 2.1. Base imponible

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores.

De acuerdo con el artículo 10 de la LIS, existen tres métodos para la determinación de la base imponible del impuesto: a) estimación directa, b) estimación objetiva -aplicable exclusivamente cuando la LIS lo determine de forma expresa, por ejemplo, para la actividad de explotación de buques mediante transporte de mercancías y pasajeros-; y c) la estimación indirecta, aplicable de forma subsidiaria, cuando por la estimación directa no se pudiera determinar, total o parcialmente, la base imponible del sujeto pasivo – supuesto también bastante excepcional-.

El resultado contable de la entidad se determina de acuerdo con las normas del Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Sobre el resultado contable de la entidad, la LIS establece unas correcciones con el fin de determinar la base imponible del período impositivo, gravable por el Impuesto sobre Sociedades.

### 2.2. Correcciones

#### 2.2.1. Impuesto sobre Sociedades

El gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la LIS, no se considera deducible, teniendo por tanto que corregir dicha diferencia mediante ajuste extracontable en el resultado contable. Recíprocamente tampoco se integra en la base imponible el ingreso derivado de su contabilización.

#### 2.2.2. Diferencias entre amortización contable y fiscal.

Cuando la amortización contable practicada en el ejercicio sea superior a la amortización admisible fiscalmente según lo establecido en dichos apartados, deberá corregirse dicha diferencia por exceso. Y en el supuesto de que la amortización fiscal admisible sea superior a la amortización contable practicada, deberá corregirse el importe de la diferencia correspondiente.

Supuestos de estas diferencias de amortización:

- ✓ Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo:

Según lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 11 de la LIS, a efectos del Impuesto sobre Sociedades se pueden amortizar libremente los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Por lo tanto, se corregirá dicho exceso de amortización deducible fiscalmente.

- ✓ Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo:

Esta Guía ha sido elaborada por el Departamento Fiscal de **JAUSAS**. Sus contenidos tienen exclusivamente carácter informativo y no constituyen de ninguna manera asesoramiento fiscal, que se recomienda sea siempre solicitado a un especialista antes de emprender cualquier actuación. 4

En la letra d) del apartado 2 del artículo 11 de la LIS se establece la libertad de amortización para los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

✓ Otros supuestos de libertad de amortización

En las letras a), b) y e), respectivamente, del apartado 2 del artículo 11 de la LIS se establece la libertad de amortización para:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97 de la LIS.
- Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

En la disposición adicional undécima de la LIS se establece la libertad de amortización para:

- Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Con arreglo a las condiciones y requisitos recogidos en la propia disposición adicional undécima de la LIS, este régimen también es aplicable a: (i) Las referidas inversiones, realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero (artículo 115 de la LIS) a condición de que se ejercite la opción de compra, (ii) Exclusivamente, las inversiones en curso realizadas dentro de los referidos períodos impositivos.

No obstante, deberá tenerse en cuenta que, en determinados supuestos (recogidos en los apartados 2 y 5 de la disposición adicional undécima de la LIS, en su redacción dada por el artículo 1. Cuatro del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre), el disfrute de la libertad de amortización en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 está condicionado al cumplimiento de los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en la mencionada disposición adicional en su redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

### 2.2.3. Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización

El artículo 109 de la LIS establece un supuesto de libertad de amortización aplicable a las empresas de reducida dimensión, de acuerdo con las siguientes condiciones:

- ✓ Debe tratarse de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, incluidos los que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.
- ✓ Dichos elementos deben encontrarse en cualesquiera de las siguientes situaciones: (i) Adquiridos de terceros y puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en que cumpla las condiciones del artículo 108 de la LIS, (ii) Encargados mediante un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo y puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión del mismo, (iii) Construidos por la propia empresa.
- ✓ Durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que entren en funcionamiento los bienes adquiridos, la plantilla media total de la empresa debe incrementarse respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento debe mantenerse durante un período adicional de otros 24 meses.

- ✓ La cuantía de la inversión que puede acogerse a la libertad de amortización es el resultado de multiplicar el importe de 120.000 euros por el incremento expuesto en el punto anterior, calculado con dos decimales.
- ✓ La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que pueden acogerse a la misma.
- ✓ Esta libertad de amortización resulta incompatible con los siguientes beneficios fiscales: (i) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma, (ii) La reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión por beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.
- ✓ En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

El artículo 110 de la LIS establece un supuesto de libertad de amortización aplicable a las empresas que cumplan los requisitos recogidos en el artículo 108 de la LIS, para inversiones de escaso valor, de acuerdo con las siguientes condiciones:

- ✓ Debe tratarse de elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en que cumpla dichos requisitos.
- ✓ El valor unitario de cada elemento amortizable no puede exceder de 601,01 euros.
- ✓ La libertad de amortización tiene como límite el importe de 12.020,24 euros, referido al período impositivo.

#### 2.2.4. Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada

El artículo 111 de la LIS establece un supuesto de amortización acelerada aplicable a las empresas de reducida dimensión, de acuerdo con las siguientes condiciones:

- ✓ Debe tratarse de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, así como elementos del inmovilizado intangible, que se encuentren en cualquiera de estas situaciones: (i) Adquiridos de terceros y puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el cual reúna los requisitos establecidos en el artículo 108 de la LIS, (ii) Encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo, (iii) Construidos o producidos por la propia empresa, de acuerdo con los criterios temporales establecidos en los dos puntos anteriores.
- ✓ Por regla general, la cuantía de la amortización fiscalmente deducible es la resultante de aplicar al valor amortizable un coeficiente resultante de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.  
No obstante, tratándose de elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente, de la LIS (esto es, los elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida y los fondos de comercio) la cuantía de la deducción fiscal es igual al 150 por 100 del importe que resulte de aplicar los citados apartados.

El artículo 113 de la LIS establece un supuesto de amortización acelerada aplicable a las empresas de reducida dimensión respecto de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas que sean objeto de reinversión, de acuerdo con las siguientes condiciones:

- ✓ La amortización acelerada se aplica a los elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias también afectos a explotaciones económicas.
- ✓ La cuantía de la amortización fiscalmente deducible es la resultante de aplicar al valor amortizable un coeficiente resultante de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- ✓ La reinversión debe realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores. La reinversión se entiende efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice el importe obtenido en la transmisión.
- ✓ Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

#### 2.2.5. Operaciones de arrendamiento financiero

Se corregirá de forma positiva o negativa resultante de la diferencia entre el gasto contable efectuado en el resultado del ejercicio y la cuantía, que de acuerdo con las normas fiscales, sea deducible.

Fiscalmente se podrá deducir la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien, con el límite del importe resultante de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente máximo de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

Para las empresas de reducida dimensión se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5 (el triple, en definitiva).

Por lo tanto, normalmente el gasto fiscal, durante el período de vigencia del contrato, será mayor que el gasto contable, ya que el gasto contable lo formará la suma de la cuota de amortización y la carga financiera. Esta disparidad entre los criterios fiscal y contable, da lugar a la necesaria corrección del resultado contable.

En relación a los requisitos referidos, para los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011 deberá tenerse en cuenta lo establecido en la disposición transitoria trigésima de la LIS (añadida por la Ley 11/2009, de 26 de octubre).

#### 2.2.6. Pérdidas por deterioro y provisiones:

Se aplicarán las diferencias resultantes por las dotaciones a provisiones practicadas contablemente y las provisiones a practicar según las normas fiscales.

La LIS establece como fiscalmente deducibles las siguientes provisiones:

- Pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias: Para que tenga la consideración de fiscalmente deducible es necesario que, en el momento del devengo del IS, concurra cualesquiera de las siguientes circunstancias en el momento del devengo del Impuesto:
  - a) Que hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación.
  - b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
  - c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
  - d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Sin embargo, la LIS exceptúa expresamente de la consideración de provisiones fiscalmente deducibles, aquellas en las que concurra alguna de las siguientes situaciones:

1. Aduados o afianzados por entidades de derecho público; afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca; los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en

los casos de pérdida o envejecimiento de la garantía; los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución y los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

2. Que se trate de posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el sujeto pasivo declarante, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

3. Dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, excepto para las empresas de reducida dimensión (Dotación del 1% del saldo de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo).

- Las dotaciones para la cobertura de la reducción del valor de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.
- Las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades exceptúa expresamente de la consideración de fiscalmente deducibles las siguientes provisiones:

- Las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplica a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.
- Las dotaciones de la pérdida por deterioro de valores representativos de deuda que estén admitidos a cotización en mercados regulados, en la parte que excedan del límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores representativos de deuda del sujeto pasivo admitidos a cotización. Como excepción, si dichos mercados están situados en paraísos fiscales, no es fiscalmente admisible la pérdida por deterioro.
- La LIS establece con carácter general la deducibilidad fiscal de los gastos asociados a las dotaciones a provisiones, salvo las relativas a:
  - a) Provisiones derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
  - b) Provisiones relativos a retribuciones a largo plazo al personal.
  - c) Los concernientes a costes de cumplimiento de contratos onerosos.
  - d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
  - e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
  - f) Los de personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

#### 2.2.7. Aplicación del valor normal de mercado

Se basa en las correcciones al resultado contable que se derivan de los efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado regulado en la LIS.



Según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de la LIS, se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.4 de la citada LIS.

En el artículo 16 de la LIS se establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado y se regulan otros diversos aspectos de las operaciones vinculadas.

En el artículo 17 de la LIS se determina que se valorarán por el valor normal de mercado los elementos patrimoniales:

- a) Que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad.
- b) Que estén afectos a un establecimiento permanente que cesa en su actividad.
- c) Que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.

Asimismo se determina la valoración por el valor normal de mercado para las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

En cuanto al período impositivo y modo en que la entidad adquirente de un elemento patrimonial o de un servicio que hayan sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado deba integrar la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS:

- a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso.
- b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan.
- c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.
- d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los párrafos anteriores.

#### 2.2.8. Corrección de la depreciación monetaria

La LIS establece unos mecanismos para determinar el importe de la depreciación monetaria a los efectos de que la misma no se integre en la base imponible del Impuesto las obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

#### 2.2.9. Corrección por imputación temporal

Con carácter general tanto el Plan General Contable como el TRLIS viene a enunciar el principio de devengo. Conforme a este principio, los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se hubiesen producido, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, es decir, del momento en que se realicen los pagos o cobros.

Sin embargo, como regla especial el TRLIS establece la posibilidad de que los contribuyentes utilicen criterios de imputación temporal distintos al del devengo.

De este modo, si los ingresos y los gastos se contabilizan en el ejercicio de su imputación temporal, no plantea problema alguno, y serían ingresos y gastos contables y fiscales.

Cuestión distinta se plantea cuando los ingresos o los gastos no se contabilizan en el ejercicio de su devengo contable por las causas que sean. En dichos supuestos la Hacienda Pública podría llegar a verse perjudicada. Las indecencias a este respecto producirán ajustes extracontables.

#### 2.2.10. Subcapitalización

Dicha norma pretende evitar que las bases imponibles obtenidas en territorio español se desvíen de la tributación en el IS, a través de la utilización de precios de transferencias en las operaciones realizadas entre una sociedad matriz residente en el extranjero y su filial residente en territorio español, o a la inversa.

El importe a corregir es el de los intereses devengados y contabilizados como gastos del ejercicio que correspondan al exceso de aplicar el coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal, siempre que tales intereses deriven de un endeudamiento del sujeto pasivo declarante con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español y que no sean residentes en otro Estado de la Unión Europea, salvo que éstas residan en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, con las que esté vinculado. Se entiende por cifra de capital fiscal el importe de los fondos propios del sujeto pasivo declarante, sin incluir el resultado del ejercicio.

#### 2.2.11. Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos

Los sujetos pasivos del IS a los que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, consignarán las correcciones al resultado contable que surjan como consecuencia de la aplicación del régimen especial. Por ejemplo las rentas obtenidas exentas o que no se deben computar para la determinación de la base imponible derivadas de los donativos, cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores, subvenciones, etc.

#### 2.2.12. Transparencia fiscal internacional

Esta Guía ha sido elaborada por el Departamento Fiscal de **JAUSAS**. Sus contenidos tienen exclusivamente 10 carácter informativo y no constituyen de ninguna manera asesoramiento fiscal, que se recomienda sea siempre solicitado a un especialista antes de emprender cualquier actuación.

Se incluirán las rentas positivas obtenidas por una o varias entidades no residentes en territorio español, así como los dividendos o participaciones en beneficios de acuerdo con lo regulado en el artículo 107 de la LIS.

#### 2.2.13. Valoración de bienes y derechos de aquellas operaciones de reestructuración a las que sea de aplicación el Cap. VIII Tít. VII de la LIS

Los sujetos pasivos del IS que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VIII del título VII de la LIS, deberán de practicar correcciones en el resultado contable que, de acuerdo con lo dispuesto en la citada normativa, surjan en la realización de las mencionadas operaciones.

#### 2.2.14. Régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Se incluirán las correcciones que procedan de la aplicación del régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros regulado en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

#### 2.2.15. Reinversión de beneficios extraordinarios

Se integrará en la base imponible del período la parte que corresponda de aquellas rentas cuya tributación se hubiera diferido en su momento por aplicación de lo dispuesto en el (hoy derogado) artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Para acogerse al diferimiento de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales, estos han de pertenecer a alguno de estos grupos: (i) Los pertenecientes al inmovilizado material, (ii) Los pertenecientes al inmovilizado inmaterial, (iii) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, sin que se encuentren comprendidos en esta categoría de elementos patrimoniales los valores representativos de la participación en fondos de inversión ni aquellos otros que no otorguen una participación sobre el capital social.

No formarán parte de las rentas acogidas al beneficio el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicables a la libertad de amortización que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que disfrutaron de la misma.

La condición para que resulte de aplicación la reinversión de beneficios extraordinarios reside en que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes relacionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores y, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria.

#### 2.2.16. Exención por doble imposición

Se incluyen las disminuciones al resultado contable que procedan por aplicación de las exenciones establecidas en los artículos 21 y 22 de la LIS: exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en

territorio español, exención para evitar la doble imposición económica internacional de rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, así como exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

#### 2.2.17. Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas

Cuando la entidad declarante ostente los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio de una agrupación de interés económico española, agrupación europea de interés económico o una unión temporal de empresas, sometidas al régimen especial regulado en el capítulo II del título VII de la LIS, consignará las correcciones que procedan por las bases imponibles positivas o negativas que les hayan sido imputadas o, tratándose de agrupaciones europeas de interés económico no residentes en territorio español, por los beneficios o pérdidas que, aplicando las reglas previstas en el artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deban integrar en la base imponible.

#### 2.2.18. Compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores

En el supuesto de que el sujeto pasivo haya obtenido rentas positivas en el período impositivo, podrá compensar las bases imponibles negativas procedentes de períodos anteriores, consignando el importe de las mismas que decida compensar en la declaración.

Las bases imponibles negativas se podrán compensar por lo general, con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. (Dieciocho años cuando los períodos impositivos se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2012).

Con efectos exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992 IVA, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 de la LIS se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

- ✓ La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75 por 100 de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, de veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.
- ✓ La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por 100 de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, sesenta millones de euros.

### 3. TIPO DE GRAVAMEN

Los tipos de gravamen en el IS para el año 2011 son los siguientes:

- Con carácter general: 30%
- Empresas de reducida dimensión, que de acuerdo con el artículo 28 de la LIS, no deban tributar a un tipo diferente del general:
  - Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000€: 25%
  - Por la parte de la base imponible restante: 30%

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributa al tipo del 25 por 100 es la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior.

- Entidades a las que sea de aplicación el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo establecido en la disposición adicional duodécima de la LIS y que de acuerdo con el artículo 28 de la LIS no deban tributar a un tipo diferente del general:
  - Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000€ 20%
  - Por la parte de la base imponible restante: 25%

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributa al tipo del 20 por 100 es la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior.

- Tributarán al tipo de 25%:
  - Mutuas de seguros generales, mutualidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca, sociedades de reafianzamiento y comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
  - Entidades parcialmente exentas a las que se refiere el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y los partidos políticos por las rentas no exentas.
  - Cooperativas de crédito y cajas rurales.
- Tributarán al tipo de 20%:
  - Las cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.
- Tributarán al tipo de 19%:
  - Entidades en régimen fiscal especial SOCIMI, tipo de gravamen especial del régimen.
- Tributarán al tipo de 10%:
  - Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
- Tributarán al tipo de 1%:
  - Sociedades de inversión de capital variable y fondos de inversión de carácter financiero siempre que el número de accionistas o participantes requeridos sean, como mínimo, el previsto en la Ley 35/2003.
  - Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria, que tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y, además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad representen conjuntamente, al menos, el 50 por 100 del total del activo, así como los que desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las condiciones del artículo 28.5.d) de la LIS.
  - Fondo de regulación de mercado hipotecario.
- Tributarán al tipo de 0% los fondos de pensiones regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002.

Esta Guía ha sido elaborada por el Departamento Fiscal de **JAUSAS**. Sus contenidos tienen exclusivamente 13 carácter informativo y no constituyen de ninguna manera asesoramiento fiscal, que se recomienda sea siempre solicitado a un especialista antes de emprender cualquier actuación.

- Tributarán al 35% las sociedades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.

## 4. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y BONIFICACIONES

### 4.1. Deducción para evitar la doble imposición

#### 4.1.1 Deducción para evitar la doble imposición interna:

La deducción para evitar la doble imposición tiene el objetivo de evitar la doble imposición económica sobre una misma renta en dos sujetos pasivos diferentes, es decir, cuando una renta somete a tributación en sede de la propia entidad que obtiene la renta y además, cuando el beneficio asociado a dicha renta es objeto de distribución por esa entidad a sus socios en forma de dividendos o cuando los socios transmiten la participaciones en la entidad participada obteniendo una renta que se corresponde total o parcialmente con los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante todo el tiempo de tenencia de dicha participación.

Para que sea aplicable la deducción por dividendo, es requisito indispensable que la sociedad que los satisface sea residente en territorio español. Las sociedades no residentes no pueden aplicar esta deducción a menos que operen en España mediante un establecimiento permanente.

Existen dos tipos de deducciones: por lo general la deducción parcial de 50% y la deducción total del 100% aplicable a los dividendos procedentes de participaciones que cumplan determinadas condiciones. Entre ellas requiere tener una participación superior al 5% y el mantenimiento de forma ininterrumpida de la participación durante el año anterior al día e 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. También en entidades que hayan tenido el porcentaje de participación igual o superior al 5%, sin haberse transmitido la participación, se haya reducido el porcentaje tenido hasta un mínimo del 3%, como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen especial del capítulo VIII del título VII de la LIS o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores.

#### 4.1.2 Deducción para evitar la doble imposición internacional:

Este mecanismo viene a corregir la doble imposición que se produce al gravar la renta de una entidad residente en un determinado Estado que es obtenida en otro Estado diferente al de su residencia.

La LIS regula el principio de la residencia, es decir, las entidades residentes en territorio español tributan por la totalidad de la renta que obtienen, con independencia del lugar donde se han producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Por lo tanto, si el Estado donde se producen las rentas somete a tributación esa misma renta, se produce una doble imposición que será corregido mediante este mecanismo.

El importe a deducir será la menor de las dos cantidades siguientes: el impuesto pagado en el extranjero por la obtención de dichas rentas y la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España sobre estas rentas de haberse obtenido en territorio español.

### 4.2. Bonificaciones

La LIS regula unas bonificaciones que se practicarán sobre la cuota íntegra del impuesto:

<b><u>TIPO DE BONIFICACIÓN</u></b>	<b><u>BONIFICACIÓN</u></b>
Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	50%
Actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales	38/99%
Rendimientos de ciertos préstamos y empréstitos	95%
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	85/90%
Sociedades Cooperativas especialmente protegidas	50/80/90%
Rendimientos por ventas de bienes corporales producidos en Canarias	50%
Empresas navieras en Canarias	90%

## **5. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES**

Las LIS establece ciertas deducciones con el objetivo de estimular inversiones empresariales. Son las siguientes:

### **5.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**

Se establece una deducción en la cuota íntegra sobre las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales de inmovilizado material e intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, así como de participaciones en el capital de otras sociedades con una participación de, al menos, el 5%, siempre que hayan mantenido los elementos y la participación transmitida en el patrimonio del sujeto pasivo, con mínimo, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

El importe obtenido se ha de reinvertir en bienes con las mismas características que las comentadas en el párrafo anterior: en inmovilizado material e intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión, así como en participaciones en el capital de otras sociedades con una participación de, al menos, el 5%.

El plazo para efectuar la reinversión es de 3 años posteriores a la fecha de la transmisión, o en el año anterior a dicha fecha. En cuanto al plazo de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo de los elementos objeto de reinversión es de 5 años, o de 3 años para bienes muebles.

El tipo de deducción, para el ejercicio fiscal 2011 es de 12% de la renta obtenida en la transmisión. Para los sujetos pasivos que tributen en los tipos de 25%, 20% y 35% el porcentaje de deducción será del 7%, 2% y del 17% respectivamente.

Esta deducción no está sometida al límite sobre cuota íntegra que se menciona a continuación, esto es, dicha deducción puede absorber la totalidad de la cuota íntegra.

### **5.2. Deducciones con límite conjunto sobre cuota íntegra:**

Esta Guía ha sido elaborada por el Departamento Fiscal de **JAUSAS**. Sus contenidos tienen exclusivamente 15 carácter informativo y no constituyen de ninguna manera asesoramiento fiscal, que se recomienda sea siempre solicitado a un especialista antes de emprender cualquier actuación.

Se establece un límite conjunto para las deducciones que se comentan a continuación. Dicho límite se aplica sobre la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra por las deducciones por doble imposición interna e internacional y, en su caso, por las bonificaciones.

El porcentaje de dicho límite será en general el 35%, sin embargo el límite se elevará al 50% o al 60% (para los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011) cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica prevista en el artículo 35 de la LIS, y que corresponda a gasto e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota líquida.

En cuanto a las cantidades pendientes de deducir por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos; o en 15 años inmediatos en su caso.

El cómputo de los plazos para la aplicación de la deducción por inversiones puede diferirse hasta el primer ejercicio en el que se obtengan resultados positivos en las sociedades de nueva creación o que saneen pérdidas mediante la aportación de nuevos recursos financieros, dentro del periodo de prescripción del impuesto.

#### **Deducciones para el período impositivo 2011:**

<b><u>TIPO DE DEDUCCIÓN</u></b>	<b><u>DEDUCCIÓN</u></b>
Gastos investigación y desarrollo	25/42/8% 17% adicional
Innovación tecnológica	8/12%
Inversiones para la protección del medio ambiente, en instalaciones	2/8%
Creación de empleo para trabajadores minusválidos	6.000€ persona/año
Bienes de interés cultural	6%
Inversiones en producciones cinematográficas	18%
Coproductor financiero	5%
Inversiones en edición de libros	2%
Gastos de formación (Solo para el caso de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, en relación a los gastos e inversiones correspondientes efectuados durante el año 2011)	1/2%
Barcelona World Race	15%
Guadalquivir Río de Historia	15%
Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812	15%
Juegos de Londres 2012	15%
Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer 2011	15%



Jornadas Mundiales de la Juventud 2011	15%
Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada	15%
Solar Decathlon Europe 2010 y 2012	15%
Salida de la vuelta al mundo a vela Alicante 2011	15%
Competición tecnológica internacional "Google Lunar x Prize"	15%
2011: Año Orellana	15%
Mundobasket 2014	15%
Campeonato del Mundo de Balonmano Absoluto Masculino de 2013	15%
Tricentenario de la Biblioteca Nacional de España	15%
IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, El Greco.	15%
VIII Centenario de la Consagración de la Catedral de Santiago de Compostela	15%

## 6. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA

Una vez determinada la cuota líquida positiva resultante de aplicar las deducciones por inversiones y las deducciones para incentivar determinadas actividades, se reducirá en su caso en el importe total de retenciones e ingresos a cuenta soportados durante el propio período impositivo, así como en el importe total de los pagos a cuenta realizados.

Puede suceder que el importe total de las retenciones e ingresos a cuenta, así como de los pagos a cuenta soportados a lo largo del período impositivo sea superior a la cuota resultante de la autoliquidación de IS; en este caso el exceso resultante podrá ser objeto de devolución por parte del sujeto pasivo.