

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Impuesto sobre Sociedades

2009

Actualizado a junio de 2009

Esta obra ha sido realizada sobre la base
de un estudio técnico
cedido a la Editorial por su Autor

D. JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES

Nota del autor.— Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre el régimen fiscal –régimen general y regímenes especiales– del Impuesto sobre Sociedades.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de estos regímenes.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra –cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos en Internet– no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, el autor no aceptará responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

www.effl.es

Precio: 120,43 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-19-2

ISSN: 1579-2862

Depósito legal: M-21517-2009

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

Número marginal

PARTE 1ª ÁMBITO DE APLICACIÓN

5 Ámbito de aplicación

PARTE 2ª BASE IMPONIBLE

- 400 Base imponible
- 500 Ingresos y gastos
- 1200 Amortizaciones
- 1600 Correcciones de valor y provisiones
- 1950 Reglas de valoración
- 2600 Rentas exentas de origen extranjero
- 2850 Diferimiento de rentas
- 3110 Reducciones en base imponible
- 3150 Compensación de bases imponibles negativas

PARTE 3ª DEUDA TRIBUTARIA

- 3350 Tipos de gravamen y cuotas
- 3400 Bonificaciones
- 3525 Dedución para evitar la doble imposición interna
- 3900 Dedución para evitar la doble imposición internacional
- 4075 Deduciones para incentivar la realización de determinadas actividades

PARTE 4ª GESTIÓN

- 4600 Pagos a cuenta
- 5025 Liquidación y otras obligaciones formales

**Número
marginal**

PARTE 5ª REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

- 5305 Agrupaciones de interés económico
- 5450 Uniones temporales de empresas
- 5512 Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
- 5540 Sociedades y fondos de capital riesgo. Sociedades de desarrollo industrial regional
- 5575 Instituciones de inversión colectiva
- 5730 Transparencia fiscal
- 5900 Sociedades patrimoniales
- 6000 Grupos de sociedades
- 6700 Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores
- 7600 Minería
- 7675 Investigación y explotación de hidrocarburos
- 7740 Empresas de reducida dimensión
- 8125 Contratos de arrendamiento financiero
- 8290 Entidades de tenencia de valores extranjeros
- 8455 Entidades parcialmente exentas
- 8500 Comunidades titulares de montes vecinales en mano común
- 8515 Entidades navieras en función del tonelaje
- 8545 Entidades deportivas
- 8550 Sociedades cooperativas
- 8760 Entidades sin fines lucrativos. Mecenazgo
- 8950 Sistemas de Previsión Social
- 9100 Otros regímenes especiales

PARTE 6ª PAÍS VASCO, NAVARRA Y CANARIAS

- 9200 País Vasco
- 9500 Navarra
- 9725 Canarias

PARTE 7ª CONTABILIDAD

- 10000 Contabilización del impuesto sobre el beneficio empresarial
- 10400 Efectos fiscales de la primera aplicación del nuevo PGC

10900 ANEXOS

TABLA ALFABÉTICA

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
AIE	Agrupación de Interés Económico
AN	Audiencia Nacional
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CE	Comunidad Europea
CV	Consulta vinculante
DF	Decreto Foral
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
DGSFP	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
DGT	Dirección General de Tributos
DIFT	Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (AEAT)
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
ETVE	Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Inf	Informe
Instr	Instrucción
L	Ley
LF	Ley Foral
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIIC	Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (L 35/2003)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LO	Ley Orgánica
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
MPS	Mutualidad de Previsión Social
NF	Norma foral
NRV	Norma de Registro y Valoración
OF	Orden foral
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC/90	Plan General de Contabilidad de 1990 (RD 1643/1990)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	redacción
Resol	Resolución
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RM	Registro Mercantil
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
SAD	Sociedad Anónima Deportiva

SAL	Sociedad Anónima Laboral
SAT	Sociedad Agraria de Transformación
SGR	Sociedad de Garantía Recíproca
SOCIMI	Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TCO	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

PARTE PRIMERA

Ámbito de aplicación

En la primera parte del Memento se estudian algunos conceptos generales del impuesto, que determinan su ámbito de aplicación **espacial, personal y temporal**.

CAPÍTULO 1

Ámbito de aplicación

SUMARIO

A. Naturaleza	20
B. Ámbito de aplicación espacial	25
C. Hecho imponible	40
D. Sujeto pasivo	80
E. Obligación personal de contribuir	130
F. Atribución de rentas	160
G. Entidades exentas	185
H. Ámbito de aplicación temporal	230
I. Jurisdicción competente	290

5

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.

El **esquema** fundamental del impuesto es el siguiente:

1º. Recae sobre la renta de las **sociedades** y demás **entidades jurídicas**, en los términos establecidos por la ley, así como sobre la de otras entidades a las que, aun no teniendo personalidad jurídica, la ley otorga la condición de sujetos pasivos del IS.

2º. La obtención de renta por el sujeto pasivo constituye el **hecho imponible** del impuesto, cualquiera que sea su fuente u origen. En determinados regímenes especiales, dicha renta sigue estando compuesta por los rendimientos e incrementos y disminuciones de patrimonio (así, sociedades cooperativas, delimitación de las rentas exentas en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, partidos políticos).

3º. La **base imponible**, en el método de estimación directa, se calcula corrigiendo el resultado contable resultante de la aplicación de los preceptos de la propia LIS.

En el método de estimación objetiva, exclusivamente aplicable a los sectores que expresamente establezca la LIS, la base imponible se determina total o parcialmente mediante la aplicación de signos, índices o módulos (así, entidades navieras en función del tonelaje).

4º. El cálculo de la **deuda tributaria** exige efectuar una serie de operaciones a nivel de base imponible que podrán variar en función de algunas circunstancias individuales del sujeto pasivo. Una vez delimitada la base, la aplicación del tipo de gravamen determina la cuota íntegra.

De dicha cuota hay que deducir las deducciones y bonificaciones a que se tenga derecho, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos integrados en la base imponible y los pagos fraccionados efectuados por la entidad en el período impositivo objeto de liquidación.

5º. Como la práctica totalidad de los tributos estatales, el IS es objeto de **declaración-liquidación** que debe realizar el propio sujeto pasivo en los plazos y con las formalidades reglamentariamente establecidas.

6º. La consideración particular de la naturaleza de determinados hechos, actos u operaciones, o la naturaleza de los sujetos pasivos afectados, permite distinguir algunos **regímenes especiales** cuyas normas se separan del régimen común.

10

De acuerdo con el esquema expuesto, es la obtención de renta por el sujeto pasivo la circunstancia que determina, en su caso, la obligación de pagar la deuda tributaria. Y ello se produce con independencia de que la sociedad distribuya o no los **beneficios** obtenidos. Si estos son objeto de reparto como **dividendos**, se producirá una nueva y doble imposición, al integrarse en la renta del perceptor, sea persona física o jurídica.

Para evitar, total o parcialmente, dicha sobreimposición en la renta personal del perceptor, el **IS** arbitra mecanismos de **deducción** (en el IRPF no se establece ningún mecanismo para evitar la doble imposición pero están exentos los primeros 1.500 euros procedentes de dividendos).

12

PRECISIONES La **normativa básica** del impuesto se contiene en el RDLeg 4/2004 (**LIS**), y en diversas disposiciones que conservan su vigencia expresamente (L 43/1995 disp. derog. única.2). El desarrollo reglamentario de la LIS se contiene en el RD 1777/2004 (**RIS**).

La LIS incorpora los **regímenes especiales** en un texto único, a excepción de los regímenes fiscales de las cooperativas (L 20/1990), de las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro (L 49/2002) y partidos políticos (LO 8/2007) (nº 8550 s., nº 8760 s. y nº 8490 s.).

15

Tratados y convenios (LIS art.3) Las disposiciones contenidas en los tratados sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del **Derecho Internacional** (Const art.96). La normativa contenida en los tratados internacionales prevalece respecto a la normativa nacional, siempre y cuando hayan pasado a formar parte del **ordenamiento interno**. En este sentido, desde el momento de su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, dicha norma pasa a formar parte del ordenamiento interno (CC art.1.5).

En el ámbito fiscal son numerosos los **convenios para evitar la doble imposición** suscritos por España con otros Estados (ver nº 17).

Adicionalmente, debe señalarse que las **Directivas** comunitarias en determinados aspectos de la fiscalidad del IS han impulsado reformas normativas; así, en materia de fusiones o de operaciones matriz-filial, o el convenio de supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

PRECISIONES En algunos casos, la existencia de convenios internacionales matiza la aplicación de preceptos de la LIS. En materia de **transparencia fiscal internacional** (nº 5800 s.), dicho régimen se aplica sin perjuicio de lo que establezcan los respectivos convenios.

17

En el cuadro adjunto se indican los países que, hasta la fecha de publicación de esta obra, han concluido con España un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición relativo a la renta y el patrimonio, su fecha de publicación en el BOE, así como la fecha de las normas complementarias específicas de desarrollo que, en su caso, han sido dictadas por cada convenio.

País	Fecha publicación BOE	Normas (OM) complementarias
ALEMANIA (a)	8-4-68	10-11-1975 y 30-12-1977
ARABIA SAUDI	14-7-08	
ARGELIA	22-7-05	
ARGENTINA	9-9-94	
AUSTRALIA (1)	29-12-92	
AUSTRIA	6-1-68	26-3-1971
	2-10-95 (2)	
BÉLGICA	4-7-03	
BOLIVIA	10-12-98	
BRASIL (1 y 5)	31-12-75	
BULGARIA	12-7-91	
CANADÁ	6-2-81	
CHECOSLOVAQUIA (b)	14-7-81	
CHILE	2-2-04	
CHINA	25-6-92	
COLOMBIA	28-10-08	
COREA (1 y 4)	15-12-94	
CROACIA	23-5-06	
CUBA	10-1-01	
DINAMARCA (8)	28-1-74 y 19-11-08	4-12-1978
	17-5-00 (2)	
ECUADOR	5-5-93	
EGIPTO	11-7-06	
EL SALVADOR (República de El Salvador)	5-6-09	
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	23-1-07 (7)	
ESLOVENIA	28-6-02	
ESTADOS UNIDOS (1)	22-12-90	
ESTONIA	3-2-05	
FILIPINAS (1)	15-12-94	
FINLANDIA	11-12-68	
	2-2-74 (2)	
	24-4-74 (2)	
	28-7-92 (2)	
FRANCIA	30-4-79 (3)	28-4-1978 (3)
	12-6-97	
GRECIA (República Helénica)	2-10-02	
HUNGRÍA	24-11-87	
INDIA	7-2-95	
INDONESIA (6)	14-1-00	
IRAN	2-10-06	

País	Fecha publicación BOE	Normas (OM) complementarias
IRLANDIA (1)	27-12-94	
ISLANDIA	18-10-02	
ISRAEL	10-1-01	
ITALIA (1)	22-12-80	
JAMAICA	12-5-09	
JAPÓN (1)	2-12-74	
LETONIA	10-1-05	
LITUANIA	2-2-04	
LUXEMBURGO	4-8-87	
MACEDONIA	3-1-06	
MALASIA (1)	13-2-08	
MALTA (1)	7-9-06	
MARRUECOS	22-5-85	
MÉXICO	27-10-94	
MOLDAVIA (República de Moldavia)	11-4-09	
NORUEGA	10-1-01	
NUEVA ZELANDA (1)	11-10-06	
PAÍSES BAJOS	16-10-72	31-1-1975
POLONIA	15-6-82	
PORTUGAL (1)	7-11-95	
REINO UNIDO	18-11-76	22-9-1977
	25-5-95 (2)	
RUMANIA	2-10-80	
RUSIA (Federación Rusa)	6-7-00	
SUDÁFRICA (República de Sudáfrica)	15-2-08	
SUECIA	22-1-77	18-2-1980
SUIZA	3-3-67	20-11-1968
	27-3-07 (2)	
TAILANDIA (1)	9-10-98	
TÚNEZ	3-3-87	
TURQUÍA (1)	19-1-04	
URSS (c)	22-9-86	
VENEZUELA	15-6-04	
VIETNAM (1)	10-1-06	

(a) La adhesión de la República Democrática Alemana (RDA) a la República Federal Alemana (RFA) supuso la extensión del CDI a la nueva forma territorial.

(b) El convenio con la antigua Checoslovaquia es aplicable en la actualidad a la República Checa, en la medida en que asumió la continuidad de los tratados en vigor con aquella.

(c) El CDI con la URSS es, en principio y a reserva de futuras negociaciones, aplicable a Armenia, Azerbaiyán, Kazajistán, Ucrania, Bielorrusia, Georgia, Turkmenistán, Uzbekistán, Tajikistán y Kirguizistán.

(1) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio (impuesto suprimido en España desde el 1-1-2008).

(2) Modificación del CDI.

(3) Ambas normas complementaban al convenio anterior con Francia (BOE 7-5-75). Se consideran subsistentes en aquellos aspectos que no se opongan al vigente convenio (BOE 12-6-97), hasta que sean promulgadas nuevas disposiciones que las sustituyan. Existe, asimismo, un Acuerdo de Cooperación Cultural, Científico y Técnico de 28-2-1974, modificado por el Canje de Cartas sobre el régimen fiscal de las instituciones docentes y culturales (BOE 14-8-04).

(4) Aplicable también al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(5) La Resolución 22-9-03 de la Secretaría General Técnica del MH (BOE 2-10-03) publica el intercambio de cartas entre autoridades fiscales de ambos países por el que se interpretan determinadas cuestiones del convenio.

(6) Aplicable también en su momento a Timor.

(7) Se ha publicado una corrección de errores de este Convenio en el BOE del 28-3-07.

(8) Dinamarca ha denunciado unilateralmente el Convenio y su Protocolo, dejando ambos de estar en vigor el 1-1-2009 (Denuncia CDI Dinamarca, BOE 19-11-08).

A. Naturaleza

(LIS art.1)

20

Desde el 1-1-2007, el IS no se considera como un **impuesto a cuenta del IRPF**, en cuanto no constituye un antecedente del mismo, dado que no se configura como una retención en la fuente respecto de la renta del capital obtenida por las personas físicas por su participación en los fondos propios de una entidad jurídica. Todo ello como consecuencia de que el IRPF no establece ninguna norma para evitar la doble imposición. En definitiva, el IS no es un impuesto a cuenta de la renta obtenida por las **personas físicas** cuando aportan capitales a las sociedades, en el sentido de que el rendimiento generado por dichos capitales se grava en primera instancia en sede de la propia sociedad, y cuando esta distribuye esos rendimientos a sus socios en forma de dividendos, los mismos se integran en la base imponible de los socios, sin que pueda deducirse de la cuota el impuesto satisfecho por la sociedad sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen tales dividendos, sin perjuicio de que los dividendos percibidos estén exentos hasta un importe de 1.500 € (LIRPF art.7).

Desde otra perspectiva, el IS se caracteriza por ser un impuesto directo, personal, periódico y sintético.

21

a) **Impuesto directo.** El IS es un tributo de naturaleza directa, en la medida en que, a diferencia de los impuestos indirectos que gravan el consumo, el IS grava la **obtención de renta** por los sujetos pasivos como manifestación directa de la capacidad económica de los mismos. El objeto imponible es la renta obtenida por el sujeto pasivo en el período impositivo.

La renta obtenida por las entidades jurídicas se determina, en el método de estimación directa, partiendo del **resultado contable**, corregido por los ajustes fiscales previstos en la LIS. Así:

Resultado contable:
± Ajustes fiscales previstos en la LIS
Renta del período impositivo
± Base imponible negativa compensada
Base imponible del período impositivo

PRECISIONES 1) Desaparecen las **categorías de rentas**, excepto en determinados regímenes especiales (cooperativas), con lo que se simplifica la aplicación del impuesto.

2) Los **ajustes fiscales** al resultado contable deben practicarse en la medida en que la LIS contenga algún precepto que determine un criterio de calificación, valoración o imputación de ingresos y gastos diferente al establecido en la normativa contable. Estos ajustes pueden ser **positivos o negativos**, en cuyo caso la base imponible sometida a tributación será mayor o menor, respectivamente, que el resultado contable.

22

b) **Impuesto personal.** El IS es un tributo de naturaleza personal, dado que el hecho imponible, que es la obtención de renta, se configura en torno a las personas jurídicas. Aun cuando las mismas no tienen tanta relevancia como en el IRPF, se tienen en consideración circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de determinar la deuda tributaria.

c) **Impuesto periódico.** El IS se satisface de una forma periódica en el tiempo; en particular, debe liquidarse cada período impositivo, que, de forma general, coincide con el ejercicio económico del sujeto pasivo (nº 232).

d) **Impuesto sintético.** El IS no califica las rentas obtenidas por los sujetos pasivos en función de la fuente de la que proceden. Antes bien, todas las rentas son tratadas de la misma forma al tiempo de determinar la base imponible, sin perjuicio de que algunas de ellas tengan un **régimen fiscal específico**; tal es el caso, por ejemplo, de las rentas obtenidas por la transmisión de determinados elementos del inmovilizado, en donde parte de la renta es corregida por el efecto de la inflación (nº 2315 s.) pudiendo, además, reducirse su tributación a condición de reinversión (nº 2900 s.), o el régimen de exención previsto para determinadas rentas de fuente extranjera (nº 2600 s.).

PRECISIONES La tributación de los **sujetos pasivos no residentes** en territorio español se regula en el RDLeg 5/2004 (IRNR), por el que se gravan las rentas obtenidas en territorio español, diferenciándose dicha tributación en función de que la renta la obtenga el sujeto pasivo a través o no de un establecimiento permanente situado en territorio español.