

## **Tema 6. El Impuesto sobre Sociedades**

*Naturaleza y ámbito de aplicación. Hecho imponible. Base imponible. Reducciones en la base imponible y compensación de bases imponibles negativas. La deuda tributaria. La gestión del impuesto. Regímenes tributarios especiales.*

### *Naturaleza y ámbito de aplicación*

La normativa básica que regula este impuesto es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS) y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Las características básicas del Impuesto sobre Sociedades (IS) son (artículo 1 de la LIS):

- Directo. Grava la renta ingresada por la sociedades y entidades jurídicas.
- Proporcional. Aplica un tipo fijo en el régimen general.
- Personal. El hecho imponible se refiere únicamente a un ente concreto perceptor de renta.
- No subjetivo. No tiene en cuenta circunstancias personales del sujeto pasivo.
- Periódico. Se establecen “cortes temporales” para liquidar el impuesto.

- Sintético. Las distintas partidas de ingresos y gastos se integran y compensan en la base imponible con criterios homogéneos y con independencia de su origen o fuente.
- Autoliquidatorio. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración-liquidación por el Impuesto de Sociedades en los plazos y formas establecidos.

El ámbito de aplicación (artículos 2 y 3 de la LIS) es todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales por razón del territorio de los regímenes tributarios del País Vasco y Navarra y los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno. Además, hay especialidades referidas a las Islas Canarias y a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

### ***Hecho imponible***

El hecho imponible del IS figura en los artículos 4 al 6 de la LIS. Estableciendo que el hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente cualquiera que sea su fuente, origen o lugar, esto es, el contribuyente estará sometido por toda su renta mundial (artículo 7.2 de la LIS).

Se entiende por renta el incremento neto de riqueza experimentado en un período impositivo por la sociedad. La renta obtenida se grava con independencia de que la sociedad distribuya beneficios o no. Además, la renta de determinadas entidades (algunas sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) no tributan en el IS, sino en el Impuesto

personal que grave a sus componentes (sea el IRPF o el IS), tal y como establece el artículo 6 de la LIS.

El contribuyente en el IS queda regulado en el artículo 7 de la LIS estableciendo como criterio fundamental que son las personas jurídicas, esto es, las sociedades constituidas mediante formalización del contrato social e inscripción en el registro correspondiente. Además, hay que tener en cuenta que hay entidades sin personalidad jurídica sujetas al IS, por ejemplo, los Fondos de pensiones y que hay entidades con personalidad jurídica no sujetas al impuesto, como algunas sociedades civiles.

Los contribuyentes sometidos al IS serán aquellos que están establecidos en territorio español, por lo tanto, tiene gran importancia la residencia de la entidad.

La tributación de las entidades se distingue según su residencia. Así, si su residencia se encuentra en España, estarán sometidas al IS, mientras que, si su residencia está en otro Estado, se aplicará, si procede el IRnR.

La residencia en España se producirá cuando se cumpla algunos de los siguientes criterios:

- Estar constituida conforme a las leyes españolas.
- Tener domicilio social en territorio español.
- Tener la sede efectiva (dirección y control) en territorio español.

Además, hay que tener en cuenta la presunción de residencia según la Administración Tributaria

Asimismo, hay que considerar el papel de las exenciones. El IS establece dos tipos:

- Exención total (artículo 9.1 de la LIS), gozando de ella determinados entes del sector público.
- Exención parcial (artículos 9.2, 9.3 y 9.4. de la LIS) gozando de ellas entidades cuyo propositivo central no es la obtención de lucro, estableciendo la exención sólo para las rentas asociadas a su objeto social.

El período impositivo queda establecido en el artículo 27 de la LIS, estableciendo como regla general que el período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad y no puede exceder de 12 meses. Además, conviene señalar que el período impositivo no tiene por qué coincidir con el año natural y no tiene que ser de 12 meses.

En cuanto al devengo (artículo 28 de la LIS), este se produce el último día del período impositivo, momento en el que nace la obligación tributaria. Con relación a la declaración (artículo 124.1 de la LIS) el plazo es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Por lo tanto, si el período impositivo coincide con el año natural, será el 25 de julio del año siguiente.

Finalmente, conviene señalar que los contribuyentes exentos a que se refiere el artículo 9.1 de la LIS no estarán obligados a declarar. Los contribuyentes a que se refieren el artículo 9.2, 9.3 y 9.4 de la LIS estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el artículo 9.3 de la LIS no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.

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

### ***Base imponible***

El cálculo de la base imponible del IS parte del resultado contable de la entidad, establecido a partir de los principios contables y las normas de valoración. Sobre este importe, se practicarán una serie de ajustes fiscales o extracontables y, si es el caso, se procederá con la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, conformando la base imponible del ejercicio.

Lo anterior significa que el IS, si bien parte de la normativa contable, su resultado no se acepta incondicionalmente, puesto que existen normas que lo corrigen. Esto se debe a que los objetivos de los receptores de la información contable y fiscal no son los mismos.

En el primer caso se busca una imagen fiel de la empresa, su situación financiera, sus resultados y la obtención de información para la toma de decisiones.

En el segundo, se pretende gravar la capacidad económica susceptible de imposición. En este sentido hay que señalar que la aceptación incondicional del resultado contable posibilitaría que el sujeto pasivo pudiese alterar la base imponible y, por lo tanto, adelantar o retrasar el impuesto a su conveniencia. Además, es preciso señalar que hay que establecer normas que eviten la evasión del tributo por parte del sujeto pasivo, de ahí la necesidad de establecer estas normas correctoras sobre el procedimiento contable.

Por lo tanto, sobre el resultado contable es preciso hacer una serie de correcciones fiscales a través de ajustes extracontables (principalmente los artículos 11 al 22 de la LIS y el 131 de la LIS) y compensando bases imponibles negativas (artículo 26 de la LIS).

Los ajustes fiscales se aplicarán cuando se produzcan diferencias entre los criterios fiscales y contables utilizados y existan incorrecciones contables.

Las causas de los ajustes pueden ser de dos tipos

- Diferencias de criterio contable-fiscal.
  - Calificación de las distintas partidas. Como regla general se acepta la calificación contable de ingresos y gastos. La normativa fiscal prevé diferencias en la consideración como gasto o ingreso de algunas partidas.
  - Normas de valoración. Como regla general se acepta la valoración contable de los ingresos y gastos. La normativa fiscal prevé reglas especiales de valoración de determinados supuesto, afectando al principio contable del precio de adquisición.
  - Imputación temporal de ingresos y gastos. Como regla general se aceptan los criterios de imputación contables (normas para atribuir ingresos y gastos a los distintos períodos). La normativa fiscal establece para ciertas operaciones criterios de imputación temporal distintos a los contables, afectando a los principios contables de devengo, registro y correlación.
- Incorrecciones contables, indicadas en los artículos 10.3 y 131 de la LIS, que deben corregirse en la base imponible, utilizando la normativa contable.

En cuanto a la clasificación de los ajustes, estos se pueden diferenciar en

- Permanentes. Son diferencias entre la base imponible y el resultado contable, que no revierten en períodos posteriores. Se trata de diferencias irreconciliables entre el resultado contable y el fiscal.
- Temporales. Son producidas por aplicación de criterios de imputación temporal distintos. Nacen en un ejercicio y revierten en períodos posteriores con signo contrario.

Ambos tipos de diferencias pueden ser de signo positivo o negativo, según el efecto que provoquen sobre el resultado contable:

- Positivo: incremento del resultado contable.
- Negativo: disminución del resultado contable.

La base imponible del IS deberá tener en cuenta los siguientes elementos:

#### Correcciones de valor: amortizaciones.

Será necesario que la amortización este contabilizada (artículo 11.3. 1º de la LIS), aunque se contempla la excepción de la libertad de amortización y la aceleración de amortizaciones.

Además, será necesario que la amortización sea efectiva, esto es que la dotación contable será fiscalmente deducible si se corresponden con la depreciación efectiva, esto es, si es el resultado de aplicar alguno de los métodos establecidos en el artículo 12.1 de la LIS. En consecuencia, si la entidad contabiliza la amortización según los métodos del citado artículo, no se producirán ajustes fiscales.

#### Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales.

Se trata de correcciones valorativas para considerar el deterioro de elementos patrimoniales, que buscan atribuir a cada elemento el valor de mercado,

consecuencia del principio de prudencia valorativa. El tratamiento fiscal parte del resultado contable pero no lo asume totalmente, estableciendo límites o requisitos para la deducibilidad de algunas correcciones o la imposibilidad de considerarlas deducibles para otras. Con esto se trata de evitar que la empresa pueda deducir pérdidas inciertas, utilizando la flexibilidad del principio de prudencia valorativa y desplazando el IS al futuro, eludiendo la carga fiscal que sí debería soportar en el ejercicio correspondiente.

### Ingresos computables y gastos deducibles

En relación con los ingresos computables se tendrán en consideración, entre otros, los ingresos ordinarios por la venta de bienes y servicios, los ingresos financieros, los beneficios procedentes del inmovilizado o de las participaciones, las subvenciones corrientes o de capital, etc.

En el IS no se establecen reglas fiscales generales diferentes de las normas contables. En este sentido el artículo 10.3 de la LIS establece la necesidad de aplicar correctamente las normas contables según el principio del devengo (artículo 11.1 de la LIS), por su valor razonable o precio acordado, por su importe íntegro (artículo 19.3 de la LIS) y excluyendo el importe de los impuestos que deban repercutirse a terceros.

Para la deducibilidad de los gastos es preciso que estén justificados (artículo 120.2 LIS), de forma que los gastos han de ser susceptibles de su oportuna justificación mediante factura o el correspondiente documento. Y han de estar contabilizados y corresponder a operaciones efectivas, tal y como se establece en el artículo 120.1 de la LIS y el artículo 11.3. 1º de la LIS

Se producirán ajustes fiscales en los gastos cuando se produzcan diferencias de criterio contable-fiscal, por ejemplo, por la existencia de gastos no



deducibles (artículos 15 y 16 de la LIS) o por incorrecciones contables (artículo 131 de la LIS)

### Transmisiones patrimoniales

El criterio contable para calcular el beneficio o pérdida por la transmisión de elementos patrimoniales es la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable. El valor contable es el coste histórico más las posibles mejoras menos el deterioro de valor, las pérdidas irreversibles y las amortizaciones acumuladas. En cuanto al tratamiento fiscal en la actualidad no se aplican normas específicas, por lo que se mantiene el tratamiento contable. Esto supone la inaplicabilidad actual de la corrección por la inflación acumulada y que no hay incentivos a la reinversión de los beneficios extraordinarios en nuevos activos para la empresa.

### Exención para evitar la doble imposición de dividendos y renta obtenidas en el extranjero

Cuando la renta de una sociedad soporta dos veces el IS se puede deber a la existencia de doble imposición jurídica o económica, una cuestión que ya ha sido tratada en el tema del IRnR. En estos casos el IS establecen dos soluciones: la exención, en la base imponible (artículos 21 y 22 de la LIS) y la deducción, en la cuota (artículos 31 y 32 de la LIS).

Por lo que respecta a la primera se aplicará cuando se produzca doble imposición económica, posibilitando una exención de los dividendos percibidos (artículo 21 de la LIS). Esto permitirá una exención de los dividendos, provocando un ajuste fiscal negativo permanente sobre el resultado contable. Para ello es necesario que la participación (directa o indirecta) sea superior al 5 % o tenga un valor superior a 20 millones de euros y que esta participación se mantenga durante al menos un año. Este

procedimiento se aplicará tanto en el caso de doble imposición interna como en doble imposición económica internacional.

Un segundo caso de exención (artículo 22 de la LIS) se produce cuando aparece la doble imposición jurídica por rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente. Al igual que en el caso anterior el mecanismo de corrección supone la exención de la renta obtenida por la sociedad española en el extranjero, generando un ajuste fiscal permanente negativo. Este procedimiento de corrección solo se podrá aplicar si se trata de un establecimiento permanente (artículo 22.3 de la LIS), si se trata de una renta positiva y si el IS soportado por el establecimiento permanente en el extranjero tiene un tipo impositivo igual o superior al 10 %.

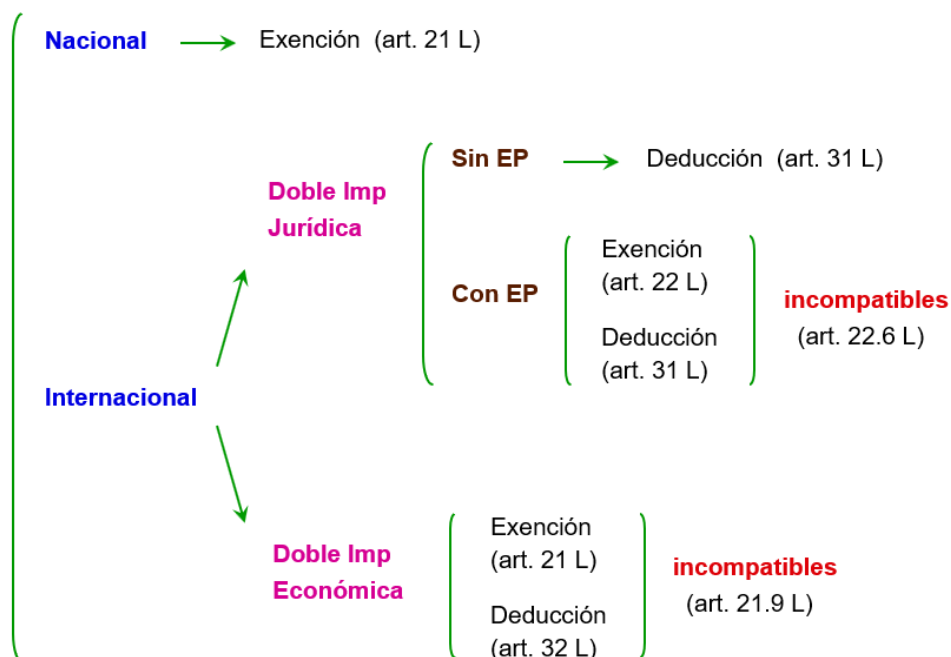
Por lo que respecta a la deducción en cuota el caso más frecuente es la deducción el IS soportado en el extranjero por doble imposición jurídica (artículo 31 de la LIS). En este caso, la deducción a aplicar será la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo satisfecho en el extranjero por un impuesto análogo al IS.
- La cuota íntegra que correspondería en España si se hubiera obtenido en territorio español.

Además, se considerará como gasto deducible en la base imponible el impuesto extranjero que no sea deducible en cuota.

En el siguiente cuadro se resume las soluciones del IS español a la doble imposición.

## Problemas de Doble Imposición



## Imputación temporal

El IS establece la necesidad de cumplir con el principio del devengo y el principio de inscripción contable (artículo 11 de la LIS), aunque establece un procedimiento de ajuste cuando hay gastos e ingresos contabilizados en un período distinto de su devengo (artículo 11.3.1º. 2º párrafo de la LIS).

Por lo que respecta al principio del devengo los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios frente a la corriente monetaria o financiera, guardándola la debida correlación entre ingresos y gastos. Por lo que respecta al principio de inscripción contable no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo casos especiales, entre los que destaca la libertad de amortización, aceleración de amortizaciones y el arrendamiento financiero.

## Operaciones vinculadas

El artículo 18 LIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se tendrán que valorar por su valor de mercado, que se entenderá como el acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas.

Se considerarán como personas o entidades vinculadas las siguientes:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.

- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

### El valor de mercado como norma de valoración

El artículo 18 de la LIS establece que para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- Método del precio libre comparable: se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables. Además, si fuera necesario, se establecerían las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método del coste incrementado: se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables. Además, si fuera necesario, se establecerían las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método del precio de reventa: se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones

idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables. Además, si fuera necesario, se establecerían las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

- Método de la distribución del resultado: se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- Método del margen neto operacional: se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes. Además, si fuera necesario, se establecerían las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. Finalmente, cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

#### Compensación de bases negativas de períodos impositivos previos.

En la actualidad los contribuyentes podrán compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes sin límite temporal (se elimina, por tanto, el plazo máximo de 18 años establecido por la anterior normativa reguladora del IS).

A estos efectos, la disposición transitoria vigésima primera de la LIS establece que las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015 se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes.

### ***Reducciones en la base imponible y compensación de bases imponibles negativas.***

El IS posibilita la aplicación de una reducción sobre la base imponible previa o renta del período, la llamada reducción por reserva de capitalización, regulada en el artículo 25 de la LIS.

El objetivo es favorecer la capitalización de las empresas. Para ello se establece una reducción del 10 % del incremento de fondos propios por reservas voluntarias. Para ello es necesario el cumplimiento de dos condiciones.

- Que se dote una reserva específica e indisponible durante 5 años.
- El límite adicional para la aplicación es del 10 % de la base imponible previa.

Posteriormente, aplicaríamos si procede, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, cuya cuantía se restará de la renta del período para obtener la base imponible.

Además, el IS permite la aplicación de una reducción por reserva de nivelación, establecida en el artículo 105 de la LIS. Esta reducción ascenderá al 10 % de la base imponible positiva del ejercicio. Para ello se establecen tres condiciones:

- Solo es posible su aplicación para Empresas de Reducida Dimensión (ERD). Es una ERD cuando el importe neto de la cifra de negocios del año anterior haya sido inferior a 10 millones de euros.
- Debe dotarse una reserva específica e indisponible durante 5 años.
- El límite máximo es de 1 millón de euros.

La reducción por reserva de nivelación es compatible con la reducción por reserva de capitalización, pero las cantidades en reserva no pueden ser las mismas. Finalmente es preciso indicar que se trata de una reducción transitoria, puesto que debe reintegrarse a la base imponible en los 5 años siguientes de la siguiente forma

- Si hay base imponible negativa, se reintegrará hasta el importe de estas.
- De no contar con base imponible negativa, se reincorporará al final de este plazo (a los 5 años).

### ***La deuda tributaria***

A partir de la renta del período o base imponible del previo se restará, si procede la reducción por reserva de capitalización y las bases imponibles de ejercicios anteriores, obteniendo la base imponible.



A partir de la base imponible se restará, si procede, la reducción por reserva de capitalización, obteniendo la base liquidable. A la base liquidable se le aplicará el tipo impositivo que proceda, obteniendo la cuota íntegra.

El tipo de gravamen del IS en el régimen general es del 25 % (artículo 25 de la LIS), aunque hay ciertas entidades a las que se aplica un tipo diferente. Por ejemplo, las cooperativas especialmente protegidas están sometidas al tipo del 20 % y las sociedades de hidrocarburos deben aplicar el 30 %. La cuota íntegra se obtendrá como el producto de la base imponible por el tipo que corresponda.

Sobre la cuota íntegra se aplicará, si procede, las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones, obteniendo la cuota íntegra ajustada positiva. Sobre la cuota íntegra ajustada positiva se aplicará, si procede las deducciones para incentivar determinadas actividades, como puede ser la inversión en I+D+i. El resultado de esta operación sería la cuota líquida.

El siguiente cuadro resume las minoraciones que se pueden aplicar sobre la cuota íntegra y la cuota íntegra ajustada positiva.

MINORACIONES DE LA CUOTA	LÍMITE S/ CUOTA ÍNTEGRA	TRASLADO DEL EXCESO
<b>BONIFICACIONES</b> (arts. 33 y 34 L)	<b>Sin Límite</b> (hasta alcanzar Cuota Íntegra)	-----
<b>DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL</b> (art. 31 y 32 L)	<b>Sin Límite</b> (hasta alcanzar Cuota Íntegra)	<b>Sin Límite</b>
<b>DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES</b> (arts. 35 a 39 L) <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Por Acts. I+D e Innovación Tecnológica (*) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Por actividades de Investigación y Desarrollo</li> <li>• Por actividades de Innovación Tecnológica</li> </ul> </li> <li>➤ Por Inversión en Prod. Cinematográficas y espectáculos</li> <li>➤ Por Creación de Empleo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contratación primer trabajador con contrato indefinido</li> <li>• Contratación trabajadores indefinidos (plantilla &lt; 50)</li> </ul> </li> <li>➤ Por Creación Empleo Trabajadores con Discapacidad</li> </ul>	<b>Límite:</b>  <b>25% [ C.I. - (BONIF. + D.D.I.) ]</b>  (*) Caso particular: puede ser <b>50%</b> (art. 39 L)	<b>15 AÑOS</b>  <b>[ 18 en (*) ]</b>
<b>DEDUCCIÓN POR DONACIONES A ENTIDADES ACOGIDAS A LA LEY 49/2002</b>	<b>Límite</b> a la <b>Base de Deducción: 10% B.I.</b>	<b>10 AÑOS</b>

Sobre la cuota líquida se restarán los pagos a cuenta realizados, esto es, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, obteniendo la cuota diferencial. El resumen del proceso de liquidación figura a continuación.



## La gestión del impuesto

Los artículos 130 al 143 de la LIS establecen el procedimiento de gestión del tributo. En este articulado se encuentran las obligaciones formales fiscales y contables que debe realizar la entidad sujeto pasivo.

La entidad debe presentar trimestralmente (o mensualmente) los pagos fraccionados, además de realizar los ingresos a cuenta y las pertinentes retenciones.

La retención o ingreso a cuenta es una obligación legal que nace a cargo de quien abona rentas sujetas al IS. Las entidades sujetas al IS van a estar frecuentemente obligadas a retener o ingresar a cuenta al incluir la LIS entre los sujetos obligados a retener a las entidades, incluidas las comunidades de bienes, que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto.

La obligación de retener consiste en detraer, con ocasión de los pagos de las rentas, las cantidades fijadas por la LIS, presentando una declaración con indicación de las retenciones practicadas e ingresando el importe correspondiente. La obligación de efectuar el ingreso a cuenta es una obligación equiparable a la de retención, aplicable en aquellos casos en los que los rendimientos no se satisfacen en dinero, sino en especie.

Con carácter general, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta para 2021 es el 19 %.

La finalidad de los pagos fraccionados es anticipar el impuesto que será definitivamente satisfecho por el contribuyente, siendo, por ello, la propia entidad que obtiene las rentas la que realiza el ingreso de las cantidades correspondientes.

La LIS establece que los contribuyentes deberán efectuar tres pagos a cuenta durante el ejercicio, en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

Dichos pagos fraccionados, que tendrán la naturaleza de deuda tributaria, se realizarán a cuenta de la liquidación que corresponda al periodo impositivo en curso el día primero de cada uno de los meses citados.

Los contribuyentes del IS deberán presentar la declaración e ingresar la deuda determinada que corresponda dentro del plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, con la única excepción de los contribuyentes totalmente exentos.

Por su parte, las entidades parcialmente exentas, a que se refiere los artículos 9.2, 9.3 y 9.4 de la LIS, estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas

Devoluciones. Si la cuota resultante de la declaración es inferior a los pagos anticipados efectuados por el contribuyente, la Administración deberá devolver el exceso de oficio en el plazo de seis meses. Si no se ha efectuado la devolución en el plazo indicado por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 LGT.

También estará obligada a declarar el IS y a llevar una contabilidad para ello, según la normativa de dicho impuesto, realizando los correspondientes ajustes y las deducciones estipuladas.

Obligaciones contables. Los contribuyentes de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Una vez haya declarado el impuesto deberá solicitar, en su caso, la devolución de ingresos o abonar la deuda tributaria resultante.

### ***Regímenes tributarios especiales***

Además del Régimen General el IS contempla la existencia varios regímenes especiales (artículo 42 de la LIS). Se trata de normas específicas que afectan a ciertas entidades por diversas circunstancias (naturaleza, dimensión y tipo de operaciones).

Entre otras podemos señalar las siguientes:

- Uniones Temporales de Empresas (UTE).
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- Comunidades de montes vecinales de mano común.
- Entidades navieras.

- Entidades deportivas.
- Empresa de Reducida Dimensión (ERDs), reguladas en el artículo 101 de la LIS, que como se ha señalado son aquellas entidades con una cifra de negocios en el período anterior de menos de 10 millones de euros.

El más frecuente es el de la ERDs, pudiendo señalar, entre otras las siguientes ventajas fiscales.

Amortización. Que suponen una aceleración en el ritmo de esta, permite dos posibilidades:

- Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en que se cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS para considerar a una entidad como de reducida dimensión, podrán ser amortizados libremente siempre y cuando, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la compañía se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros 24 meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales (artículo 102 de la LIS).

- Amortización acelerada para inversiones en elementos nuevos. Los contribuyentes del IS podrán amortizar los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos en ambos casos a actividades económicas, con base en el coeficiente que resulte de multiplicar por dos el coeficiente máximo derivado de la tabla de amortización (artículo 103 de la LIS).

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.

La LIS permite deducir la misma basándose en un porcentaje sobre el saldo a final de año de las cuentas de deudores. En concreto, el artículo 104 de la LIS establece la posibilidad de que este tipo de entidades puedan deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen fiscal especial.

Reserva de nivelación de bases imponibles. Permite minorar la base imponible obtenida hasta en un 10 % de su importe, con un límite máximo anual de 1.000.000 de euros. En el supuesto en el que el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000 de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

El régimen especial de arrendamiento financiero, regulado en el artículo 106 de la LIS, establece que el límite de la deducción de la parte de la cuota satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien será el resultado de aplicar el triple del coeficiente máximo de amortización previsto en la tabla de amortización, en lugar del doble establecido con carácter general para el resto de las entidades (régimen general).

## **Bibliografía**

Albi, E., Paredes, R. y Rodriguez, J.A. (2018). *Sistema Fiscal Español II*, Ariel.

Centro de Estudios Financieros (Última edición actualizada), *Guía fiscal*.

Centro de Estudios Financieros (Última edición actualizada). *Impuesto sobre sociedades (1). Régimen general. Comentarios y casos prácticos*

Centro de Estudios Financieros (Última edición actualizada). *Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*Manual práctico de Sociedades 2020*, Agencia Tributaria.

Moreno, M<sup>a</sup>. C. y Paredes, R. (2017). *Casos prácticos de sistema fiscal*, Ariel.

Página web de la Agencia Tributaria.

Portillo, M<sup>a</sup>. J (2019). *Manual de Fiscalidad. Teoría y Práctica*, Tecnos.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.