

Esta obra ha sido realizada sobre la base
de un estudio técnico
cedido a Francis Lefebvre 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 principal 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.

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid.
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 164,32 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-18405-60-0
Depósito legal: M-19126-2021

Impreso en España
por Printing '94
Paseo de la Castellana, nº 93- 2º. 28046 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.

MEMENTO / **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Impuesto sobre Sociedades

2021

Fecha de edición: 23 de junio de 2021



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
2850 Diferimiento de rentas
2950 Reducciones en base imponible
3150 Compensación de bases imponibles negativas

PARTE 3ª DEUDA TRIBUTARIA

3350 Tipos de gravamen y cuota
3400 Bonificaciones
3525 Deducción para evitar la doble imposición interna
3900 Deducción para evitar la doble imposición internacional
4075 Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

PARTE 4ª GESTIÓN

4600 Pagos a cuenta
5025 Liquidación y otras obligaciones formales

PARTE 5ª REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

5305 Agrupaciones de interés económico
5450 Uniones temporales de empresas
5512 Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda
5540 Sociedades y fondos de capital riesgo. Sociedades de desarrollo industrial regional
5575 Instituciones de inversión colectiva
5730 Transparencia fiscal
5900 Sociedades patrimoniales
6000 Consolidación fiscal
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

**Número
marginal**

| | |
|------|---------------------------------------------------------|
| 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 |
| 9075 | Otros regímenes especiales |

| |
|------------------------------|
| PARTE 6ª CONTABILIDAD |
|------------------------------|

10000 Contabilización del impuesto sobre el beneficio empresarial

| |
|-------|
| 10900 |
|-------|

| |
|---------------|
| ANEXOS |
|---------------|

| |
|-------------------------|
| TABLA ALFABÉTICA |
|-------------------------|

Abreviaturas

| | |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AN | Audiencia Nacional |
| CCom | Código de Comercio (RD 22-8-1885) |
| CV | Consulta vinculante |
| DGT | Dirección General de Tributos |
| Dir | Directiva |
| EDJ | El Derecho Jurisprudencia |
| EEE | Espacio Económico Europeo |
| ICAC | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas |
| Inf | Informe |
| L | Ley |
| 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 (L 27/2014) |
| LIS/04 | Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004) |
| LPG | Ley de Presupuestos Generales del Estado |
| LSC | Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010) |
| NRV | Norma de Registro y Valoración |
| OM | Orden Ministerial |
| PGC | Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007) |
| RD | Real Decreto |
| RDL | Real Decreto Ley |
| RDLeg | Real Decreto Legislativo |
| redacc | redacción |
| Resol | Resolución |
| RGGI | Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007) |
| RIRNR | Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004) |
| RIRPF | Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007) |
| RIS | Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015) |
| RIS/04 | Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004) |
| RM | Registro Mercantil |
| RRM | Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996) |
| TCo | Tribunal Constitucional |
| TEAC | Tribunal Económico-Administrativo Central |
| TJUE | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| TS | Tribunal Supremo |
| TSJ | Tribunal Superior de Justicia |
| UE | Unión Europea |



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

| | | |
|----|----------------------------------------|-----|
| A. | Naturaleza..... | 20 |
| B. | Ámbito de aplicación espacial..... | 25 |
| C. | Hecho imponible..... | 40 |
| D. | Contribuyente..... | 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.

10

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

1) 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 les otorga la condición de contribuyentes del IS.

2) La obtención de renta por el contribuyente constituye el **hecho imponible** del impuesto, cualquiera que sea su fuente u origen, por lo que el IS dispone de métodos para evitar la doble imposición cuando la renta se obtiene del extranjero. 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).

3) La **base imponible**, en el método de estimación directa, se calcula partiendo del resultado contable determinado por la aplicación de la normativa contable vigente, corrigiendo el mismo, a través de ajustes fiscales positivos y negativos, por la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS que se separan de los criterios contables en cuanto a la valoración de las operaciones, calificación o la imputación de determinados ingresos y gastos.

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, es el caso del régimen fiscal de las entidades navieras en función del tonelaje).

4) El cálculo de la **deuda tributaria** exige efectuar una serie de operaciones a nivel de base imponible que pueden variar en función de algunas circunstancias individuales del contribuyente. 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 a cuenta del período impositivo objeto de liquidación.

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

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

De acuerdo con el esquema expuesto, es la **obtención de renta** por el contribuyente 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 a sus socios como dividendos, se produciría una nueva y **doble imposición**, al integrarse en la renta del perceptor, sea persona física o jurídica.

12

Para evitar, total o parcialmente, dicha sobreimposición en la renta personal del socio perceptor, tratándose de socios personas jurídicas, el IS arbitra **mecanismos de exención** en la base imponible de los dividendos percibidos y plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes, de cumplirse determinadas condiciones (ver nº 4480 s.).

Precisiones En el **IRPF** no se establece ningún mecanismo para evitar la doble imposición sobre dividendos.

- 13 Normativa aplicable** La **normativa básica** del impuesto se contiene en la L 27/2014 (LIS), y en diversas disposiciones que conservan su vigencia expresamente (LIS disp.derog.2). El desarrollo reglamentario de la LIS se contiene en el RD 634/2015 (RIS). La LIS incorpora los **régimenes especiales** en un texto único, a excepción del régimen fiscal especial de:
- SOCIMI (L 11/2009);
 - cooperativas (L 20/1990);
 - fundaciones y entidades sin ánimo de lucro (L 49/2002); y
 - partidos políticos (LO 8/2007).
- La tributación de los contribuyentes **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 contribuyente a través o no de un establecimiento permanente situado en territorio español (nº 7550 s. Memento Fiscal 2021).
- Precisiones** Para el **análisis** en detalle de cada régimen:
- SOCIMI (nº 9278 s.);
 - cooperativas (nº 8550 s.);
 - fundaciones y entidades sin ánimo de lucro (nº 8760 s.); y
 - partidos políticos (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 han impulsado reformas normativas en determinados aspectos de la fiscalidad del IS; 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 Convenios para evitar la doble imposición firmados por España** 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, fecha del convenio, instrumento de ratificación, fecha de publicación en el BOE y fecha de las normas complementarias específicas de desarrollo que, en su caso, han sido dictadas para cada convenio.

| País | Fecha publicación BOE | País | Fecha publicación BOE |
|------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|
| ALBANIA (1) | 15-3-11 | INDIA | 7-2-95 |
| ALEMANIA (2) | 8-4-68 | | 9-7-20 |
| | 30-7-12 | INDONESIA (8) | 14-1-00 |
| ANDORRA (1) | 7-12-15 | IRAN | 2-10-06 |
| ARABIA SAUDÍ | 14-7-08 | IRLANDA (1) | 27-12-94 |
| ARGELIA | 22-7-05 | ISLANDIA | 18-10-02 |
| ARGENTINA | 9-9-94 | ISRAEL | 10-1-01 |
| | 14-1-14 | ITALIA (1) | 22-12-80 |
| ARMENIA | 17-4-12 | JAMAICA (1) | 12-5-09 |
| AUSTRALIA (1) | 29-12-92 | JAPÓN (1) (12) | 26-2-21 |
| AUSTRIA (2) | 6-1-68 | KAZAJSTAN | 3-6-11 |
| | 2-10-95 | KUWAIT | 5-6-13 |
| AZERBAIYÁN (12) | 6-11-20 | LETONIA | 10-1-05 |
| BARBADOS (1) | 14-9-11 | LITUANIA | 2-2-04 |
| BÉLGICA (9) | 4-7-03 | LUXEMBURGO | 4-8-87 |
| | 23-5-18 | | 31-5-10 |
| | 2-8-18 | MACEDONIA | 3-1-06 |
| BIELORRUSIA (12) | 2-3-21 | MALASIA (1) | 13-2-08 |
| BOLIVIA | 10-12-98 | MALTA (1) | 7-9-06 |
| BOSNIA-HERZEGOVINA | 5-11-10 | MARRUECOS (10) | 22-5-85 |
| BRASIL (1) | 31-12-75 | MÉXICO | 27-10-94 |
| BULGARIA | 12-7-91 | | 7-7-17 |
| CABO VERDE (12) | 2-12-20 | MOLDAVIA | 11-4-09 |
| CANADA | 6-2-81 | NIGERIA (1) | 13-4-15 |
| | 8-10-15 | NORUEGA | 10-1-01 |
| CATAR | 15-12-17 | NUEVA ZELANDA (1) | 11-10-06 |
| CHEQUIA (5) | 14-7-81 | OMÁN | 8-9-15 |
| CHILE | 2-2-04 | PAISES BAJOS | 16-10-72 |
| CHINA (12) | 30-3-21 | PAKISTÁN (1) | 16-5-11 |
| CHIPRE | 26-5-14 | PANAMA | 4-7-11 |
| COLOMBIA | 28-10-08 | POLONIA | 15-6-82 |
| COREA (1) | 15-12-94 | PORTUGAL (1) | 7-11-95 |
| COSTA RICA | 1-1-11 | REINO UNIDO (2) (7) | 18-11-76 |
| CROACIA | 23-5-06 | | 15-5-14 |
| CUBA | 10-1-01 | REPÚBLICA DOMINICANA (1) | 2-7-14 |
| DINAMARCA (4) | 28-1-74 | CDIRUMANÍA (1) (12) | 3-12-20 |
| | 19-11-08 | RUSIA (Federación Rusa) | 6-7-00 |
| | 5-5-93 | SENEGAL (1) | 29-12-14 |
| ECUADOR | 11-7-06 | SERBIA | 25-1-10 |
| EGIPTO | 5-6-09 | SINGAPUR (1) | 11-1-12 |
| EL SALVADOR | 23-1-07 | SUDÁFRICA | 15-2-08 |
| EMIRATOS ARABES UNIDOS | 14-7-81 | SUECIA | 22-1-77 |
| ESLOVAQUIA (5) | 28-6-02 | SUIZA (2) | 3-3-67 |
| ESLOVENIA | 22-12-90 | | 27-3-07 |
| ESTADOS UNIDOS (1) (3) | 3-2-05 | | 11-6-13 |
| ESTONIA (11) | 15-12-94 | TAILANDIA (1) | 9-10-98 |
| FILIPINAS (1) | 29-5-18 | TRINIDAD Y TOBAGO (1) | 8-12-09 |
| FINLANDIA (2) | 30-4-79 | TÚNEZ | 3-3-87 |
| FRANCIA | 12-6-97 | TURQUÍA (1) | 19-1-04 |
| | 1-6-11 | URSS (6) | 22-9-86 |
| GEORGIA | 2-10-02 | URUGUAY | 12-4-11 |
| GRECIA (Rep. Helénica) | 14-4-12 | UZBEKISTÁN | 10-9-15 |
| HONG KONG (1) | 24-11-87 | VENEZUELA | 15-6-04 |
| HUNGRIA | | VIETNAM (1) | 10-1-06 |

Notas:

(1) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio.

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

(3) Con entrada en vigor el 27-11-2019, se publicó el Protocolo y Memorando de entendimiento que modifican el CDI con EEUU (BOE 23-10-19).

(4) Dinamarca denunció unilateralmente el Convenio y su Protocolo, dejando ambos de estar en vigor el 1-1-2009 [Denuncia CDI Dinamarca, BOE 19-11-08].

- (5) El convenio con la antigua **Checoslovaquia** es aplicable a la actualidad a la República Checa y a Eslovaquia, en la medida en que asumieron la continuidad de los tratados en vigor con aquella.
- (6) El CDI entre España y la **URSS** se encuentra en vigor para los países antiguos miembros de la URSS (permanece como tal aplicable a Bielorrusia, Kirguistán, Tayikistán y Ucrania) excepto para aquellos países con los que existe Convenio específico en vigor. Este convenio dejó de estar en vigor, en virtud de una serie de canjes de notas verbales, para Azerbaiyán, desde el 28-1-2008.
- (7) Las **Islas del Canal (Guernsey y Jersey)** no se encuentran dentro del ámbito de soberanía fiscal del Reino Unido. Por tanto, no les son aplicables el CDI entre España y el Reino Unido.
- (8) Aplicable también a **Timor**.
- (9) Los Protocolos que modificaron el CDI con **Bélgica** entraron en vigor el 23-4-2018 y el 24-7-2018.
- (10) Intercambio de cartas interpretativas del CDI con **Marruecos** (BOE 15-7-16).
- (11) En virtud de la cláusula de «nación más favorecida», se han introducido una serie de cambios en el CDI con **Estonia**.
- (12) Los siguientes CDI son **aplicables** desde la fecha consignada a continuación:
- **Azerbaiyán**, desde el 13-1-2021;
 - **Bielorrusia**, desde el 9-5-2021;
 - **Cabo Verde**, desde el 7-1-2021;
 - **Japón**, desde el 1-5-2021;
 - **Rumanía**, desde el 14-1-2021;
 - **China**, desde el 2-5-2021.

Precisiones Acuerdos en materia de intercambio automático de información sobre los **rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses** (aplicables por Acuerdos en forma de canjes de notas):

- con **Países Bajos**:
 - en nombre de Aruba (BOE 28-6 y 28-11-05);
 - en nombre de Antillas Holandesas (BOE 30-6 y 28-11-05);
- con el **Reino Unido** de Gran Bretaña e Irlanda del Norte:
 - en nombre de Islas Caimán (BOE 28-6-05);
 - en nombre de Montserrat (BOE 28-6-05);
 - en nombre de Islas Vírgenes (BOE 29-6-05);
 - en nombre de Islas Turcas y Caicos (BOE 29-6-05);
 - en nombre de Anguila (BOE 30-6-05); y
- con Isla de **Man** (BOE 29-6-05);
- con Isla de **Jersey** (BOE 30-6-05); y
- con Isla de **Guernsey** (BOE 30-6-05).

A. Naturaleza

(LIS art.1)

20

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 de capital obtenida por las personas físicas por su participación en el capital o los fondos propios de la entidad jurídica que obtiene la renta. Todo ello como consecuencia de que el IRPF no establece ninguna norma para evitar la doble imposición sobre los beneficios distribuidos a los socios por las sociedades en las que participan, ni sobre las rentas positivas que obtengan en la transmisión de las participaciones tenidas en esas sociedades. 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 los rendimientos generados por dichos capitales se grava en primera instancia en sede de la propia sociedad cuando los obtiene, y cuando esta distribuye esos rendimientos a sus socios personas físicas en forma de dividendos, los mismos se integran en la base imponible de los socios personas físicas, 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. Esta **doble imposición** también se manifiesta en la transmisión de las participaciones tenidas en el capital de cualquier sociedad dado que la renta positiva generada en la transmisión se grava en el IRPF como ganancia patrimonial aun cuando toda o parte de esa renta se corresponda con beneficios no distribuidos obtenidos por la sociedad y que han tributado por el IS.

La independencia de ambos impuestos supone que existe una doble imposición sobre las rentas empresariales, al ser **gravadas en la fuente** por el IS, y de nuevo en sede de los **socios personas físicas** cuando obtienen esas mismas rentas en forma de dividendos por la distribución de los beneficios obtenidos por la sociedad, así como por las plusvalías obtenidas en la transmisión de las participaciones tenidas en esas sociedades.

Por el contrario, en el caso de **socios personas jurídicas**, el IS contiene métodos para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes de la participación en los fondos propios de otras entidades, ya sean dividendos, participaciones en beneficios o plusvalías generadas en la transmisión de dichas participaciones, bien dejando exentas dichas rentas en el 95% de las mismas (LIS art.21 redacc L 11/2020) o permitiendo aplicar una deducción en la cuota íntegra con la finalidad de evitar la doble imposición para el caso exclusivo de dividendos distribuidos por entidades no residentes en territorio español (LIS art.32 redacc L 11/2020).

No obstante, en las sociedades que se acojan al régimen fiscal especial de las **SOCIMI** (nº 9278 s.), se evita totalmente la doble imposición desde el momento en que la SOCIMI tributa al tipo de gravamen del 0% en el IS y el dividendo distribuido se integra en su totalidad en la base imponible de sus socios (personas físicas o jurídicas), en los que se produce la única tributación, es decir, se establece un régimen específico totalmente inverso al régimen general del IS cuando el socio es una persona jurídica.

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

a) Impuesto directo: en la medida en que, a diferencia de los impuestos indirectos que gravan el consumo, se grava la **obtención de renta** por los contribuyentes como manifestación directa de la capacidad económica de los mismos. El objeto imponible es la renta obtenida por el contribuyente en un espacio de tiempo que se corresponde con 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 positivos y negativos previstos en la LIS. Así:

| |
|-------------------------------------------------------------------------|
| Resultado contable |
| ± Ajustes fiscales previstos en la LIS |
| = Renta del período impositivo |
| - Base imponible negativa de períodos impositivos anteriores compensada |
| = Base imponible del período impositivo |

b) Impuesto 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 contribuyente a la hora de determinar la deuda tributaria.

c) Impuesto periódico: ya que, debe liquidarse en cada período impositivo que, de forma general, coincide con el ejercicio económico del contribuyente (nº 232).

d) Impuesto sintético: al no calificar las rentas obtenidas por los contribuyentes en función de la fuente de la que proceden. Antes bien, 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 cesión de determinados activos intangibles (nº 2960 s.) o el régimen de exención previsto para determinadas rentas de fuente interna y extranjera (nº 2600 s.).

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

2) Los **ajustes fiscales** al resultado contable para determinar la base imponible 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, pudiendo tener dichos ajustes carácter temporal o permanente en función de que afecten o no a la base imponible de períodos impositivos posteriores. Estos ajustes pueden tener efectos exclusivamente en la determinación de la base imponible de un período impositivo (diferencias permanentes) o bien también pueden tener efectos en la determinación de la base imponible de períodos impositivos posteriores (diferencias temporales).

B. Ámbito de aplicación espacial

(LIS art.2)

Se aplica en todo el **territorio** español, que incluye las zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, de acuerdo con lo previsto con la normativa interna y el Derecho Internacional, referentes al suelo y subsuelo marino, a sus recursos naturales, y a las aguas suprayacentes.

21

22

25

No obstante, la aplicación de la tributación sobre la renta obtenida por las entidades depende de la **naturaleza del contribuyente**, esto es, de que resida o no en territorio español, lo cual determina las dos clases de sujeción en territorio español:

- Por **obligación personal**, a la que están sometidos todos los contribuyentes residentes en territorio español, estando gravada por el IS la totalidad de las rentas obtenidas por los mismos, es decir, su renta mundial, con independencia de la residencia del pagador de la renta así como de la fuente de generación de la misma. No obstante, al objeto de evitar la doble imposición internacional sobre las rentas de fuente interna y extranjera, la LIS establece diferentes métodos:

- exención (ver nº 2600 s.); e
- imputación (ver nº 3900 s.).

- Por **obligación real**, que afecta a las entidades no residentes en territorio español pero que obtienen rentas en dicho territorio, sujetas por el IRNR.

27 Especialidades del ámbito espacial (LIS art.2.2) Delimitado el ámbito espacial, debe señalarse la existencia de regímenes tributarios especiales por razón del territorio, motivados bien por la existencia de determinados incentivos fiscales por las rentas e inversiones obtenidas o realizadas en **determinados territorios** (Ceuta y Melilla -nº 3415 s.-, y las Islas Canarias), bien por la existencia de **regímenes forales**, amparados por la Constitución y los Estatutos de Autonomía (Territorios Históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra).

29 Tomando como referencia el Concierto Económico con el País Vasco (L 12/2002 art.14 y 15) se establecen los **puntos de conexión** en virtud de los cuales se determina la normativa aplicable y la exacción del IS. Es un tributo concertado de normativa autónoma; es decir, se determina la legislación aplicable conforme a la establecida por cada uno de los Territorios Históricos, para aquellas entidades que se encuentren en alguno de estos supuestos:

- como regla general, la normativa foral es la aplicable a aquellas entidades que tienen el **domicilio fiscal** en el País Vasco. Sólo en el supuesto de que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio realicen en territorio común el 75% o más de sus **operaciones totales**, la normativa es la común, aunque el domicilio fiscal esté en el País Vasco; y

- con independencia del domicilio fiscal, incluso si lo tienen en territorio común, tributan conforme a la normativa foral si el **volumen total de operaciones** en el ejercicio anterior ha excedido de 10 millones de euros, siempre que en ese ejercicio hayan realizado en el País Vasco el 75% o más de su volumen de operaciones, excepto que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, en cuyo caso, será de aplicación la normativa foral, únicamente si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones.