

JORDI SOLÉ ESTALELLA  
(Coord.)

# EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES INTELIGIBLE

Autores

Fernando Pallero González  
Lidia Pérez Monguía  
Jordi Solé Estalella  
Carlos-César Vadillo Casero

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2011

# ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
<b>PRÓLOGO, <i>Joan Cano García</i></b> .....	25
<b>PRESENTACIÓN, <i>Jordi Solé Estalella</i></b> .....	27
<b>ABREVIATURAS</b> .....	29
<b>INTRODUCCIÓN, <i>Jordi Solé Estalella</i></b> .....	31
1. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL IMPUESTO .....	31
2. HISTORIA DEL TRIBUTO .....	32

## PRIMERA PARTE NORMAS GENERALES

<b>CAPÍTULO I. NORMAS GENERALES, <i>Jordi Solé Estalella</i></b> .....	37
1. NATURALEZA .....	37
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN ESPACIAL .....	38
2.1. Territorio español .....	38
2.2. Comunidades Autónomas .....	38
2.3. Tratados y convenios.....	39
<b>CAPÍTULO II. HECHO IMPONIBLE, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	41
1. EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	41
2. ESTIMACIÓN DE RENTAS: PRESUNCIÓN DE ONEROSIDAD .....	43
3. ATRIBUCIÓN DE RENTAS .....	45

	<i>Pág.</i>
<b>CAPÍTULO III. SUJETO PASIVO, <i>Fernando Pallero González</i></b> .....	49
1. EL SUJETO PASIVO EN EL IS.....	49
2. RESIDENCIA Y DOMICILIO FISCAL.....	53
2.1. Residencia fiscal.....	53
2.2. Domicilio fiscal.....	55
3. ENTIDADES EXENTAS.....	56
4. ¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IS?.....	62

**SEGUNDA PARTE  
CÁLCULO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.  
REGLAS GENERALES**

<b>CAPÍTULO IV. LA BASE IMPONIBLE, <i>Fernando Pallero González</i></b> .....	65
1. INTRODUCCIÓN Y MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.....	65
2. EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE EN EL IS.....	66
3. DIFERENCIAS DE CARÁCTER PERMANENTE Y DIFERENCIAS TEMPORARIAS.....	68
4. AJUSTES EXTRACONTABLES AL RESULTADO CONTABLE PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	72
5. ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.....	76
6. DIFERENCIACIÓN DE DETERMINADOS TIPOS DE RENTAS PARA GRAVARLAS DE FORMA ESPECIAL.....	79
<b>CAPÍTULO V. LOS INGRESOS COMPUTABLES, <i>Fernando Pallero González</i></b> .....	81
1. INTRODUCCIÓN Y CASOS GENERALES.....	81
2. CASOS PARTICULARES DE INGRESOS COMPUTABLES.....	82
2.1. Valoraciones contables diferentes a las valoraciones fiscales.....	83
2.2. Ingresos financieros.....	84
2.3. Provisiones y reversiones.....	85
2.4. Indemnizaciones.....	85
2.5. Diferencias de cambio.....	85
3. RENTAS NO SUJETAS, RENTAS EXENTAS, RENTAS QUE ORIGINAN DIFERENCIAS PERMANENTES.....	86

	<i>Pág.</i>
3.1. Subvenciones y ayudas públicas.....	86
3.2. Deudas tributarias pagadas con bienes del Patrimonio Histórico español ....	87
3.3. Exención de las rentas puestas de manifiesto por donativos previstos en Ley 49/2002 .....	88
3.4. Revalorizaciones contables voluntarias .....	88
3.5. Rentas procedentes del extranjero .....	89
4. LA PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS DEL ART. 134 DEL TRIS.	89
4.1. Valoración de la renta presunta .....	89
4.2. Imputación temporal de la renta presunta.....	90
<b>CAPÍTULO VI. LOS GASTOS DEDUCIBLES: REGLAS GENERALES,</b> <i>Carlos-César Vadillo Casero</i> .....	91
1. JUSTIFICACIÓN DEL GASTO .....	92
2. CONTABILIZACIÓN DEL GASTO .....	94
3. IMPUTACIÓN DEL GASTO AL PERIODO EN QUE SE DEVENGUE.....	96
4. CORRELACIÓN CON LOS INGRESOS.....	99
<b>CAPÍTULO VII. AMORTIZACIONES, Fernando Pallero González</b> .....	101
1. CONCEPTOS BÁSICOS.....	101
1.1. Base de amortización.....	106
1.2. Periodo de amortización (vida útil) .....	107
2. IMPORTE, MÉTODOS Y SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN ACEPTADOS FISCALMENTE.....	108
2.1. Amortización según tablas oficiales.....	109
2.2. Amortización según porcentaje constante sobre valor pendiente .....	114
2.3. Amortización según números dígitos.....	115
2.4. Planes de amortización aprobados por la Administración tributaria .....	117
2.5. Amortización hasta el importe que justifique el propio sujeto pasivo .....	118
3. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.....	119
3.1. Libertad de amortización para las Sociedades Anónimas Laborales y las Sociedades Limitadas Laborales .....	120
3.2. Libertad de amortización para los activos mineros.....	122
3.3. Libertad de amortización para I+D.....	122
3.4. Libertad de amortización para explotaciones agrarias prioritarias .....	123
3.5. Generalización de la libertad de amortización hasta 2015 como medida anticrisis. Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo que afecten a actividades económicas .....	124
3.6. Libertad de amortización para inversiones con mantenimiento de empleo...	125
3.7. Libertad de amortización aplicable a las empresas de reducida dimensión.	126
3.8. Libertad de amortización por renovación de la flota mercante.....	130
3.9. Libertad de amortización aplicable a las cooperativas protegidas.....	130

	<u>Pág.</u>
4. SUPUESTOS DE AMORTIZACIÓN ACELERADA PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN .....	131
4.1. Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible en las empresas de reducida dimensión .....	131
4.2. Amortización de bienes objeto de reinversión .....	132
4.3. Régimen fiscal del arrendamiento financiero del art. 115 del TRIS aplicado a las empresas de reducida dimensión .....	133
5. FISCALIDAD DE LA AMORTIZACIÓN DE LOS DIFERENTES BIENES AMORTIZABLES .....	133
5.1. Inmovilizado material .....	135
5.2. Inversiones inmobiliarias .....	141
5.3. Inmovilizado intangible .....	141
<b>CAPÍTULO VIII. EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO, <i>Fernando Pallero González</i></b> .....	<b>153</b>
1. CALIFICACIÓN DE UN CONTRATO COMO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO .....	154
2. RÉGIMENES FISCALES APLICABLES EN EL IS A LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO: RÉGIMEN ESPECIAL DEL ART. 115 DEL TRIS VERSUS RÉGIMEN GENERAL DEL ART. 11.3 DEL TRIS.....	157
3. TRATAMIENTO FISCAL PARA LA ENTIDAD ARRENDADORA .....	167
<b>CAPÍTULO IX. PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	<b>169</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	169
2. TRATAMIENTO CONTABLE.....	170
3. TRATAMIENTO FISCAL.....	171
3.1. Pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales .....	173
3.2. Pérdidas por deterioro de créditos derivadas de insolvencias.....	174
3.3. Pérdidas por deterioro de valores mobiliarios .....	179
4. DEPRECIACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO .....	192
5. DEPRECIACIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL DE VIDA ÚTIL INDEFINIDA.....	194
6. AMORTIZACIÓN FISCAL DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO DE ENTIDADES NO RESIDENTES.....	195

	<i>Pág.</i>
<b>CAPÍTULO X. PROVISIONES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	199
1. INTRODUCCIÓN .....	199
2. TRATAMIENTO CONTABLE.....	200
3. TRATAMIENTO FISCAL.....	202
3.1. Breve referencia a la normativa fiscal vigente hasta el 31/12/2007.....	202
3.2. Normativa fiscal vigente a partir del 1/01/2008.....	202
<b>CAPÍTULO XI. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE GASTOS DEDUCIBLES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	217
1. RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES .....	217
2. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO: GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL Y CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL .....	221
3. DOTACIONES AL FONDO DE LA OBRA BENÉFICO-SOCIAL DE LAS CAJAS DE AHORRO .....	223
4. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES PARA LA IMPLANTACIÓN DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO .....	225
<b>CAPÍTULO XII. GASTOS NO DEDUCIBLES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> ....	227
1. INTRODUCCIÓN .....	227
2. RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS .....	228
3. GASTOS DERIVADOS DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	233
4. MULTAS, SANCIONES Y DIVERSOS RECARGOS ADMINISTRATIVOS.....	235
4.1. Multas y sanciones administrativas .....	235
4.2. Multas impuestas por el Derecho penal.....	236
4.3. El recargo de apremio .....	237
4.4. Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.....	237
4.5. Intereses de demora de deudas tributarias .....	237
5. PÉRDIDAS DEL JUEGO.....	238
6. DONATIVOS Y LIBERALIDADES .....	239
6.1. Gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores .....	241
6.2. Gastos por atenciones al personal de la empresa.....	242
6.3. Gastos para promocionar la venta de bienes o servicios .....	243
6.4. Gastos relacionados con los ingresos.....	243
6.5. Donaciones fiscalmente deducibles .....	245
7. DOTACIONES A FONDOS INTERNOS DE PENSIONES .....	246
8. GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR PERSONAS O ENTIDADES RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES.....	247

	<i>Pág.</i>
<b>CAPÍTULO XIII. REGLAS DE VALORACIÓN, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i>...</b>	249
1. CRITERIOS GENERALES DE VALORACIÓN.....	249
2. REVALORIZACIONES CONTABLES.....	251
3. REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN: VALOR NORMAL DE MERCADO EN DETERMINADAS OPERACIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN EN DINERO.....	254
3.1. Operaciones a título lucrativo.....	255
3.2. Operaciones societarias.....	257
3.3. Operaciones de permuta.....	271
4. REGLAS DE VALORACIÓN EN DETERMINADAS OPERACIONES.....	273
4.1. Cambio de residencia fiscal y cese de la actividad de un establecimiento permanente.....	273
4.2. Operaciones con paraísos fiscales.....	273
5. EFECTOS DE LA SUSTITUCIÓN DEL VALOR CONTABLE POR EL VALOR NORMAL DE MERCADO.....	274
 <b>CAPÍTULO XIV. CORRECCIÓN DE LA DEPRECIACIÓN MONETARIA, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i>.....</b>	 277
<b>CAPÍTULO XV. OPERACIONES VINCULADAS, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i>.....</b>	 285
1. INTRODUCCIÓN: FUNDAMENTO DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS.....	285
2. LA REFORMA DEL RÉGIMEN OPERACIONES VINCULADAS POR LA LEY 36/2006.....	286
3. CONCEPTO DE OPERACIÓN VINCULADA.....	287
4. SUPUESTOS DE VINCULACIÓN: PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS.....	288
5. CONSECUENCIA FISCAL: APLICACIÓN DEL VALOR DE MERCADO.....	290
6. MÉTODOS DE VALORACIÓN.....	290
7. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPO.....	294
8. DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS DERIVADOS DE UN ACUERDO DE REPARTO DE COSTES.....	297
9. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	298
10. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.....	299
11. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	302
12. COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA DEL VALOR DE MERCADO: EL AJUSTE BILATERAL Y EL AJUSTE SECUNDARIO.....	303
12.1. El ajuste bilateral.....	304
12.2. Ajuste secundario.....	305

	<u>Pág.</u>
13. INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS.....	308
14. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN.....	309
<b>CAPÍTULO XVI. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS,</b> <i>Carlos-César Vadillo Casero</i> .....	311
1. INTRODUCCIÓN .....	311
2. CRITERIO GENERAL DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS: EL DEVENGO.....	312
3. CRITERIOS ESPECIALES DE IMPUTACIÓN TEMPORAL .....	316
3.1. Aplicación contable de criterios de imputación diversos al del devengo .....	317
3.2. Principio de inscripción contable: excepciones al principio de devengo.....	317
3.3. Operaciones a plazos o con precio aplazado .....	320
3.4. Gastos relativos a la cobertura de los compromisos por pensiones.....	323
3.5. Recuperación de valor de elementos patrimoniales.....	324
3.6. Normas reglamentarias de naturaleza fiscal para la aplicación del principio de devengo.....	326
3.7. Adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo. Excepción: subvenciones .....	326
3.8. Provisiones no aplicadas a su finalidad.....	328
3.9. Seguros «Unit Linked».....	329
<b>CAPÍTULO XVII. SUBCAPITALIZACIÓN, Carlos-César Vadillo Casero</b> .....	331
1. FUNDAMENTO DE LA NORMA DE SUBCAPITALIZACIÓN .....	331
2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA NORMA DE SUBCAPITALIZACIÓN.....	332
2.1. Relación de vinculación con una entidad no residente .....	332
2.2. Endeudamiento, directo o indirecto, con la entidad no residente .....	332
2.3. Grado de endeudamiento superior a tres veces el capital fiscal.....	333
2.4. Posibilidad de aplicar un coeficiente distinto, aprobado por la Administración .....	334
2.5. Exclusión: entidades vinculadas residentes en la Unión Europea.....	334
2.6. Aplicación a entidades vinculadas residentes en países con Convenio de Doble Imposición (CDI).....	334
3. CONSECUENCIAS FISCALES: NO DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS INTERESES.....	335
<b>CAPÍTULO XVIII. EXENCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, Fernando Pallero González</b> .....	337
1. INTRODUCCIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA .....	337
2. MÉTODO DE EXENCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL SOBRE DIVIDEN-	



	<u>Pág.</u>
DOS Y RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DEL CAPITAL DE ENTIDADES NO RESIDENTES.....	339
3. MÉTODO DE EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL SOBRE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	340
<b>CAPÍTULO XIX. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	343
1. FUNDAMENTO DE LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS .....	343
2. SISTEMA DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS ADOPTADO POR NUESTRO ORDENAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	344
3. NATURALEZA DE LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS .....	347
4. CARACTERÍSTICAS RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES NEGATIVAS .....	347
5. MAGNITUDES QUE SE UTILIZAN EN LA COMPENSACIÓN: MAGNITUD A COMPENSAR Y MAGNITUD OBJETO DE COMPENSACIÓN.....	348
5.1. Magnitud a compensar.....	348
5.2. Magnitud objeto de compensación .....	349
6. LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL SUPUESTO DE TRANSMISIÓN DE ENTIDADES INACTIVAS CON PÉRDIDAS PENDIENTES DE COMPENSAR.....	350
7. ACREDITACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS .....	354
8. COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMPENSADAS POR EL SUJETO PASIVO.....	355
<b>CAPÍTULO XX. PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DEL IMPUESTO, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	357
1. PERIODO IMPOSITIVO .....	357
1.1. Supuesto normal: el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad —periodo impositivo normal—.....	358
1.2. Supuestos especiales: periodos impositivos incompletos .....	359
2. DEVENGO DEL IMPUESTO.....	366
<b>CAPÍTULO XXI. LA DEUDA TRIBUTARIA. PROCESO DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO, <i>Fernando Pallero González</i></b> .....	367
1. PROCESO LIQUIDATORIO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	367
2. EL TIPO DE GRAVAMEN .....	372

	<i>Pág.</i>
<b>CAPÍTULO XXII. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	377
1. INTRODUCCIÓN .....	377
2. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA .....	378
2.1. Dedución por doble imposición interna sobre dividendos (DDID) .....	378
2.2. Dedución para evitar la doble imposición interna sobre plusvalías (DDIP) .....	397
2.3. Deduciones no practicadas por insuficiencia de cuota íntegra.....	404
3. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL .....	405
3.1. Introducción.....	405
3.2. Métodos adoptados en nuestra legislación para evitar la doble imposición internacional .....	406
3.3. Dedución para evitar la doble imposición jurídica internacional: impuesto extranjero soportado por el sujeto pasivo .....	407
3.4. Dedución para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios.....	411
 <b>CAPÍTULO XXIII. BONIFICACIONES, <i>Fernando Pallero González</i></b> .....	 417
1. INTRODUCCIÓN .....	417
2. BONIFICACIONES REGULADAS EN EL CAPÍTULO III «BONIFICACIONES», DEL TÍTULO VI «DEUDA TRIBUTARIA», ARTS. 33 Y 34 DEL TRIS .....	418
2.1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla .....	418
2.2. Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y audiovisuales y edición de libros y material didáctico .....	420
2.3. Bonificación por actividades de prestación de servicios públicos locales....	421
3. BONIFICACIÓN POR ACTIVIDADES DE LAS ENTIDADES SOMETIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS.....	422
4. BONIFICACIONES DERIVADAS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS .....	422
4.1. Bonificación por rendimientos de ventas de bienes corporales producidos en Canarias .....	423
4.2. Bonificación a favor de empresas navieras en Canarias .....	423
5. BONIFICACIÓN ESTABLECIDA PARA DETERMINADAS COOPERATIVAS EN LA LEY 20/1990 SOBRE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS .....	423
5.1. Bonificación para las cooperativas especialmente protegidas .....	423
5.2. Bonificación del art. 35.2 y del art. 35.3 de la Ley 20/1990.....	424
5.3. Bonificación establecida en la disposición adicional tercera de la Ley 20/1990 .....	424
6. BONIFICACIONES DEL RÉGIMEN TRANSITORIO DE LOS BENEFICIOS SOBRE OPERACIONES FINANCIERAS.....	424

	<i>Pág.</i>
<b>CAPÍTULO XXIV. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	425
1. INTRODUCCIÓN .....	425
2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA .....	427
2.1. Delimitación del ámbito de la deducción: I+D+i .....	428
2.2. Distinción entre las actividades de I+D y las de IT .....	429
2.3. Base de la deducción por actividades de I+D+i.....	430
2.4. Porcentajes de deducción I+D+i.....	432
2.5. Aplicación e interpretación de la deducción I+D+i .....	435
3. DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN.....	436
4. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN .....	437
5. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN BIENES DE INTERÉS CULTURAL, PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS, EDICIÓN DE LIBROS, SISTEMAS DE NAVEGACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE VEHÍCULOS PARA DISCAPACITADOS Y GUARDERÍAS PARA HIJOS DE TRABAJADORES .....	438
5.1. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural .....	438
5.2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas.....	439
5.3. Deducción por inversiones en la edición de libros .....	441
5.4. Deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización incorporados a vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera .....	442
5.5. Deducción por inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.....	442
5.6. Deducción por inversiones y gastos en servicios de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad —conocida como deducción por inversiones y gastos en guarderías— .....	442
6. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL.....	443
7. DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES.....	443
7.1. Deducción por inversiones en instalaciones que permitan evitar o reducir la contaminación atmosférica o acústica y la producida por vertidos a las aguas superficiales, subterráneas o marinas, así como realizar actividades que permitan la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.....	444
7.2. Deducción por inversiones destinadas al aprovechamiento de las fuentes de energía renovables.....	445
7.3. Deducción para inversiones en vehículos de transporte por carretera .....	445
8. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES MUNISVÁLIDOS.....	445
9. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS .....	447

	<u>Pág.</u>
10. DEDUCCIÓN POR CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A PLANES DE PENSIONES DE EMPLEO.....	447
11. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES.....	448
11.1. Orden de aplicación de las deducciones .....	448
11.2. Plazo para aplicar las deducciones.....	448
11.3. Límite cuantitativo en la aplicación de las deducciones –35 % o 50 % ...	450
11.4. Mantenimiento de las inversiones.....	450
11.5. Régimen transitorio de las deducciones derogadas por la Ley 35/2006...	451

<b>CAPÍTULO XXV. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i> .....</b>	<b>455</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	455
2. REQUISITOS EXIGIDOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN .....	456
2.1. Elementos patrimoniales transmitidos y objeto de la reinversión .....	456
2.2. Plazo para la reinversión .....	468
3. APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN .....	469
3.1. Período impositivo en que se practica la deducción .....	469
3.2. Importe de la deducción: base y porcentaje aplicable .....	470
4. MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN .....	473
5. REQUISITOS FORMALES.....	474

**TERCERA PARTE  
CÁLCULO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.  
REGÍMENES ESPECIALES**

<b>CAPÍTULO XXVI. INTRODUCCIÓN A LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES, <i>Lidia Pérez Monguía</i> .....</b>	<b>477</b>
---	------------

<b>CAPÍTULO XXVII. ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS, <i>Lidia Pérez Monguía</i> .....</b>	<b>479</b>
1. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	479
2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN.....	480
3. OPCIÓN POR EL RÉGIMEN.....	481
4. COMPATIBILIDADES DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN.....	481
5. BONIFICACIONES APLICABLES .....	482
6. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS.....	483

	<i>Pág.</i>
6.1. Tributación por los socios en la distribución de dividendos .....	483
6.2. Tributación por los socios en la transmisión de participaciones.....	484
<b>CAPÍTULO XXVIII. AGRUPACIÓN DE INTERÉS ECONÓMICO, ESPAÑOLAS Y EUROPEAS, Y DE UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>487</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	487
2. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS .....	488
2.1. Requisitos .....	488
2.2. Especialidades según tipos de socios.....	489
2.3. Distribución de dividendos por la AIE.....	490
2.4. Transmisión de participaciones en AIE .....	491
2.5. Pérdida del régimen fiscal.....	491
2.6. Obligaciones contables .....	491
3. AGRUPACIÓN EUROPEA DE INTERÉS ECONÓMICO .....	491
3.1. Régimen fiscal de la AEIE .....	491
3.2. Régimen fiscal de los socios de la AEIE.....	492
3.3. Pérdida del régimen fiscal.....	493
4. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS .....	493
4.1. Requisitos .....	493
4.2. Inscripción .....	494
4.3. Tributación .....	495
4.4. Pérdida del régimen especial .....	495
4.5. Obligaciones contables .....	495
5. CRITERIOS GENERALES A LOS TRES TIPOS DE ENTIDADES .....	496
5.1. Criterios de imputación.....	496
5.2. Obligaciones de información .....	496
5.3. Declaración del IS.....	497
5.4. Pagos fraccionados .....	497
5.5. Obligaciones de carácter mercantil.....	497
5.6. Retenciones .....	498
<b>CAPÍTULO XXIX. RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	<b>499</b>
1. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y CLASES DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA (IIC) .....	499
2. JUSTIFICACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL .....	501
3. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A LAS IIC.....	502
4. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS SOCIOS Y PARTÍCIPES DE LAS IIC.....	506

	<i>Pág.</i>
4.1. Socios o partícipes personas físicas .....	506
4.2. Socios o partícipes personas jurídicas .....	508
4.3. Tributación de los socios o partícipes de IIC constituidas en paraísos fiscales .....	509
5. COMPETENCIA PARA COMPROBAR LOS REQUISITOS LEGALES DEL RÉGIMEN ESPECIAL.....	510
 <b>CAPÍTULO XXX. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	 511
1. SUJETO PASIVO .....	511
2. DEFINICIÓN DE GRUPO FISCAL .....	512
2.1. Sociedad dominante.....	512
2.2. Sociedad dependiente .....	512
2.3. Exclusión del grupo .....	513
3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL GRUPO FISCAL .....	513
3.1. Eliminaciones .....	514
3.2. Incorporaciones.....	515
3.3. Compensación de bases imponibles negativas.....	515
4. REINVERSIÓN.....	516
5. PERIODO IMPOSITIVO. CUOTA ÍNTEGRA .....	516
6. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES.....	517
7. OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD DOMINANTE .....	517
7.1. Declaración y autoliquidación del grupo fiscal.....	517
7.2. Obligaciones de información.....	517
8. CAUSAS DETERMINANTES DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	518
 <b>CAPÍTULO XXXI. RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i></b> .....	 519
1. INTRODUCCIÓN: CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL RÉGIMEN ESPECIAL .....	519
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL .....	520
2.1. Fusión .....	521
2.2. Escisión.....	522
2.3. Aportación no dineraria de rama de actividad .....	523
2.4. Canje de valores.....	524
2.5. Cambio de domicilio social de una sociedad anónima europea o de una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.....	525

	<i>Pág.</i>
3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.....	525
3.1. Tributación de la entidad transmitente en las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria .....	525
3.2. Régimen de tributación de la entidad adquirente.....	527
3.3. Tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión.....	532
3.4. Régimen fiscal aplicable cuando la entidad adquirente participa en el capital de la entidad transmitente .....	533
3.5. Tributación en la operación de canje de valores .....	536
3.6. Aportaciones no dinerarias especiales .....	537
3.7. Normas para evitar la doble imposición en determinadas operaciones de reestructuración: aportaciones no dinerarias y canjes de valores .....	540
3.8. Obligaciones contables .....	541
4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL .....	542
4.1. Opción por la aplicación y comunicación posterior a la Administración tributaria .....	542
4.2. Cláusula antielusión del art. 96.2 TRIS .....	543
5. EFECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL EN OTROS IMPUESTOS .....	545
5.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: operaciones societarias y restantes modalidades .....	546
5.2. Impuesto sobre el Valor Añadido .....	546
5.3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	547
<b>CAPÍTULO XXXII. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i> .....</b>	<b>549</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	549
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN .....	550
3. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES CON CREACIÓN DE EMPLEO .....	553
4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA BIENES DE ESCASO VALOR.....	556
5. AMORTIZACIÓN ACELERADA DE LOS ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS, Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE.....	557
6. AMORTIZACIÓN ACELERADA DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN .....	559
7. PÉRDIDAS POR «DETERIORO DE LOS CRÉDITOS» POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES .....	562
8. TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO.....	563
8.1. Tipo de gravamen reducido ordinario .....	564
8.2. Tipo de gravamen reducido de las microempresas por mantenimiento o creación de empleo para los periodos de 2009, 2010 y 2011 .....	565
9. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO .....	567

	<u>Pág.</u>
10. DEDUCCIÓN EN CUOTA PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.....	567
11. COMPATIBILIDAD CON OTROS RÉGIMENES ESPECIALES.....	568
<b>CAPÍTULO XXXIII. RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>569</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	569
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN .....	570
3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS: RENTAS EXENTAS Y NO EXENTAS.....	570
3.1. Rentas exentas.....	570
3.2. Rentas no exentas.....	571
4. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.....	572
4.1. Ingresos.....	573
4.2. Gastos fiscalmente no deducibles .....	573
5. TIPO DE GRAVAMEN .....	573
6. DECLARACIÓN DEL IS.....	573
<b>CAPÍTULO XXXIV. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>575</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	575
2. REQUISITOS PARA DISFRUTAR DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.....	576
2.1. Requisitos subjetivos: qué entidades se consideran sin ánimo de lucro .....	576
2.2. Requisitos materiales para disfrutar de este régimen fiscal .....	577
2.3. Requisitos formales: opción por el régimen .....	580
3. PÉRDIDA DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.....	580
4. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	581
4.1. Rentas exentas.....	582
4.2. Explotaciones económicas exentas.....	582
4.3. Base imponible .....	585
5. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA.....	585
5.1. Obligaciones formales .....	586
<b>CAPÍTULO XXXV. SOCIEDADES COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>589</b>
1. OBJETO SOCIAL .....	590
2. REQUISITOS DE INVERSIÓN .....	591



	<i>Pág.</i>
3. CAPITAL SOCIAL.....	592
4. CONTABILIDAD.....	592
5. DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS.....	592
6. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA SOCIEDAD.....	593
7. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SOCIOS.....	594
7.1. Dividendos distribuidos.....	594
7.2. Plusvalías.....	595
8. PÉRDIDA DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL SOCIMI.....	596
9. COMPABILIDAD CON OTROS REGÍMENES.....	597
<b>CAPÍTULO XXXVI. OTROS REGÍMENES ESPECIALES, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>599</b>
1. SOCIEDADES Y FONDOS DE CAPITAL-RIESGO Y SOCIEDADES DE DESARROLLO INDUSTRIAL REGIONAL.....	599
2. MINERÍA.....	601
3. INVESTIGACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS.....	601
4. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.....	602
5. ARRENDAMIENTO FINANCIERO.....	603
6. ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS.....	603
7. COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN.....	604
8. ENTIDADES NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE.....	605
9. ENTIDADES DEPORTIVAS.....	606
10. SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	606

## CUARTA PARTE GESTIÓN DEL IMPUESTO Y OBLIGACIONES FORMALES

<b>CAPÍTULO XXXVII. INTRODUCCIÓN A LAS OBLIGACIONES FORMALES, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>611</b>
<b>CAPÍTULO XXXVIII. OBLIGACIONES CONTABLES, <i>Lidia Pérez Monguía</i></b> .....	<b>613</b>
1. FACTURAS.....	615

	<i>Pág.</i>
<b>CAPÍTULO XXXIX. DECLARACIÓN, AUTOLIQUIDACIÓN, LIQUIDACIÓN PROVISIONAL Y DEVOLUCIONES, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i>....</b>	617
1. DECLARACIÓN DEL IS.....	617
2. AUTOLIQUIDACIÓN E INGRESO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	620
3. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.....	621
4. DEVOLUCIÓN DE OFICIO.....	621
<b>CAPÍTULO XL. LOS PAGOS A CUENTA, <i>Carlos-César Vadillo Casero</i>.....</b>	623
1. INTRODUCCIÓN.....	623
2. EL PAGO FRACCIONADO.....	624
2.1. Entidades obligadas a realizar pagos fraccionados.....	625
2.2. Cálculo del pago fraccionado: análisis de las dos modalidades.....	625
3. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA.....	629
3.1. Obligados a retener o a ingresar a cuenta.....	629
3.2. Rentas sometidas a retención o ingreso en cuenta.....	631
3.3. Rentas exceptuadas de retención.....	632
3.4. Nacimiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta.....	635
3.5. Integración de la renta sujeta a retención y deducción de la retención.....	635
3.6. Cálculo del importe de la retención.....	636
3.7. Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.....	638
<b>CAPÍTULO XLI. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES, <i>Lidia Pérez Monguía</i>.....</b>	641
1. INTRODUCCIÓN.....	641
2. OBLIGACIONES CENSALES.....	641
2.1. Índice de entidades.....	641
2.2. El domicilio fiscal.....	643
2.3. El NIF.....	644
3. DECLARACIÓN DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS.....	646
3.1. Sujetos obligados a presentar la declaración.....	647
3.2. Sujetos no obligados a presentar la declaración.....	647
3.3. Contenido de la declaración.....	648
4. OBLIGACIÓN DE COLABORACIÓN.....	650
<b>SOLUCIONES A LOS SUPUESTOS.....</b>	651

## PRÓLOGO

*En primer lugar, debo agradecer al lector que se haya detenido considerablemente a examinar estas primeras líneas con las que tengo el honor de prologar esta obra. Los lectores no suelen adquirir los libros por su prólogo, menos aún en este caso, y como es lógico tienen el deseo de examinar rápidamente su contenido. Del mismo modo, debo agradecer a los autores que me hayan brindado esta posibilidad que, como ya he dicho, me honra especialmente.*

*A cambio de esta manifestación doble de amabilidad quiero brindar al lector, desde mi modesta experiencia y mi particular perspectiva, ciertas claves para facilitarle una mejor comprensión del impuesto sobre sociedades y particularmente del libro que tiene en sus manos.*

*En mi opinión el impuesto sobre sociedades es el preferido de los tributaristas. Se trata de una afirmación tal vez algo arriesgada que choca, además, con la realidad innegable de que existen impuestos más importantes desde un punto de vista recaudatorio, como el IVA o el IRPF, o más generales en su aplicación, como en especial este último. No obstante, el impuesto sobre sociedades ejerce una permanente fascinación sobre los que nos dedicamos a los impuestos, tal vez porque, al contrario de lo que sucede con el IVA, no es neutral para las empresas.*

*Esta fascinación de la que les hablo se ha visto aderezada, especialmente en los últimos tiempos, por una creciente complejidad técnica en la configuración del tributo. El legislador, a mediados de los noventa, optó por integrar el bloque del Derecho contable en el Derecho tributario haciendo de la normativa del impuesto sobre sociedades un verdadero catálogo de ajustes sobre el resultado contable de la empresa. Ignoro si cuando lo hizo podía prever la enorme complejidad que ello comportaría en el futuro. La aprobación del nuevo Plan General Contable y la incorporación en él del acervo de las normas contables internacionales han hecho que la complejidad del impuesto sobre sociedades sea ahora tendencialmente ilimitada. Desde esa perspectiva, para un profano el impuesto sobre sociedades puede ser casi inasequible.*

*La dificultad de la materia contable es un elemento de indudable complejidad en el impuesto pero no es el único. Las normas comunitarias también han adquirido una creciente importancia, así como la intervención de las instituciones europeas en el control de los beneficios fiscales o del ajuste de nuestra normativa a las directivas vigentes, que han pretendido armonizar diversos aspectos de la imposición directa.*

*Aún cabría encontrar nuevos elementos de dificultad en el impuesto. No quiero abrumarles con ello en este momento. Lo cierto es que, al hilo de estas complejidades, han ido apareciendo en los últimos tiempos, todo género de monografías o artículos especializados, y que existen obras muy cualificadas sobre el impuesto, especialmente recomendables cuando se dispone de un conocimiento previo suficiente.*

*Esta obra, según confesión de sus autores, no avanza en esa dirección ni es su pretensión dirigirse al público altamente especializado en el impuesto. Su principal característica, y a mi juicio su virtud, es la de orientarse a aquellas personas que pretenden introducirse en el impuesto sobre sociedades, que quieren adquirir unos conocimientos básicos del mismo o bien que quieren aumentar unas meras nociones adquiridas en sus estudios universitarios o profesionales. Claro está que todo libro sobre una materia tributaria requiere una cierta cultura jurídica básica, pero la comprensión de lo que en esta obra se explica no requiere de unos fundamentos especialmente amplios.*

*El formato de la obra permitirá, en mi opinión, al lector ir avanzando en los distintos temas que plantea el impuesto de modo gradual, a través de explicaciones y con la ayuda de ejemplos y, en ocasiones, de la respuesta a preguntas frecuentes. Por supuesto, las afirmaciones que contiene la obra suelen apoyarse en la doctrina administrativa y jurisprudencia aplicables al caso, huyendo de teorías aventuradas o dudosas. En algunos casos, cuando los autores lo han considerado necesario, han aludido a los criterios contables e incluso, en algún caso, han transcrito los asientos contables más típicos dentro de cada elemento del impuesto, aquellos que podría encontrarse el lector en su práctica profesional. Igualmente, cuando lo han encontrado más oportuno, han ejemplificado con casos ilustrativos, a veces apoyados en cuadros de cálculos.*

*Es digno de destacarse que los autores saben de qué hablan. Los cuatro autores son funcionarios de la Administración tributaria del Estado, mayoritariamente en activo. Todos ellos suman a su experiencia en la aplicación del sistema tributario una actividad académica y docente continuada que facilita no sólo la posesión de unos sólidos conocimientos sobre la materia sino también de los instrumentos didácticos necesarios para trasladarlos eficazmente al lector.*

*Los anteriores mimbres posibilitan la confección de una obra sólida, básica en la materia, que podrá hacer honor a su título, haciendo para el lector del impuesto sobre sociedades una materia inteligible.*

*Que así sea y que muchos de los lectores que ahora abordan la lectura de este libro pasen, tras haberlo hecho, a engrosar las filas de los tributaristas apasionados del impuesto sobre sociedades.*

Barcelona, a 30 de diciembre de 2010.

Joan CANO GARCÍA  
Director General del Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria

## PRESENTACIÓN

Tal como amable y acertadamente ha expuesto el prologuista, a quien los autores agradecemos enormemente sus amables palabras, este libro tiene como pretensión principal la de resultar una obra didáctica, orientada a familiarizar al lector con uno de los impuestos más importantes de las Haciendas occidentales, y el preferido por muchos tributaristas por su notable incidencia en las cuentas de resultados de las empresas. El propósito de este libro es, por tanto, el de conseguir que el impuesto sobre sociedades sea un tributo «**inteligible**» para aquellas personas que pretendan o hayan intentado estudiarlo en profundidad y se hayan sentido desbordadas por la gran cantidad de normas, modificaciones, regímenes especiales, remisiones a otros cuerpos normativos, como el contable, etc, que forman el tejido actual de este impuesto.

De hecho, este libro nace de varios años de trabajo en las aulas de algunas universidades y en las del Ministerio de Hacienda de varios de sus autores, intentando ayudar a los alumnos en su esfuerzo por entender la mecánica del impuesto y tras el éxito del antecesor del mismo, como ha sido «el IVA inteligible».

Sin embargo, dado que la didáctica no debe estar reñida con el rigor, ni con una cierta profundidad en el tratamiento de los temas, «el impuesto sobre sociedades inteligible» está escrito de manera que también pueda ser útil al lector más avanzado, puesto que:

— En el texto de la obra se han utilizado letras de tamaño normal, con las que se expone la parte esencial de cada materia, combinadas con letras de menor tamaño, en las que se tratan cuestiones de más detalle<sup>1</sup>, así como con subrayados o llamadas de atención<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> También se han utilizado las *notas a pie de página*, que se aprovechan para citar doctrina o jurisprudencia o para tratar alguna cuestión muy específica.

<sup>2</sup> Este libro, como toda obra humana, es claramente susceptible de mejora. Por esta razón, a todos aquellos lectores que quieran aportar su colaboración en esta tarea, bien para corregir errores, subrayar las partes poco «inteligibles» del mismo o bien, simplemente, para mejorar o completar su contenido, les agradeceremos que hagan llegar sus comentarios a la siguiente dirección de correo electrónico: [jse@tinnet.cat](mailto:jse@tinnet.cat). Los autores no se comprometen a contestar, necesariamente, todos los correos recibidos.

De hecho se recomienda al lector profano en el impuesto que haga más de una lectura del libro, de modo que, en las primeras de ellas se limite al texto principal, descendiendo a las otras partes en lecturas ulteriores.

— Se han incorporado al libro un buen número de ejemplos y supuestos, los primeros con la solución a continuación del planteamiento, para ayudar al lector en la comprensión de alguna parte del impuesto en que la exposición teórica pudiera no ser suficiente, y los supuestos con la solución al final de la obra, con la finalidad de que el lector pueda reflexionar sobre la materia que se le acaba de exponer, viendo, de este modo, hasta qué punto la ha entendido correctamente.

— La obra se ha asentado sobre la doctrina administrativa y jurisprudencial más actual, con numerosas referencias a contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos o a resoluciones y sentencias de diversos tribunales, administrativos y judiciales, españoles o de la Unión europea.

<b>Atención</b>
La finalidad primordial de este libro es la de ayudar a entender la mecánica del impuesto. Para quienes ya conozcan y entiendan su funcionamiento, se profundizará en la doctrina sobre el mismo.

Jordi SOLÉ ESTALELLA

# INTRODUCCIÓN

Jordi SOLÉ ESTALELLA

## 1. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL IMPUESTO

El impuesto sobre sociedades existe, en la actualidad, en prácticamente todos los países desarrollados y, entre ellos, también en España. Aunque la cifra puede variar mucho de un Estado a otro, e incluso de un año a otro, actualmente el impuesto supone alrededor del 20 % de la recaudación tributaria, siendo habitualmente el tercer tributo que más recursos aporta, tras el IRPF y el IVA.

El *origen* de este tributo se halla en la creación, especialmente a lo largo de la Edad Media y Moderna, del Derecho de sociedades, a través del cual se han ido creando en los ordenamientos modernos, entes con personalidad jurídica, esto es, con capacidad jurídica y de obrar distinta de la de sus miembros. La Hacienda Pública, siempre atenta a la captación de nuevas fuentes de recursos, rápidamente aprovechó este hecho para la creación de un nuevo tributo, que no generó un enorme rechazo entre los ciudadanos y que, además, permitió la creación de los primeros impuestos directos sobre la renta o el beneficio, puesto que recayó sobre entidades habituadas al cálculo de estas magnitudes.

La teoría de la *Hacienda Pública* actual debate diversas cuestiones de calado en relación con este impuesto, de las cuales, las más trascendentes son las siguientes:

— Si el tributo debe existir como un impuesto distinto y diferenciado del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dado que son estas personas las únicas que, en última instancia, pueden disfrutar de las rentas, no siendo las sociedades interpuestas más que simples instrumentos de los socios.

— Si el tributo debe gravar a todas las entidades con personalidad jurídica, con independencia de que su actividad principal sea económica o no (p. ej., gravando también a las fundaciones y demás entidades no lucrativas) o si, por el contrario, el

impuesto debe gravar a todas las empresas, con independencia de que sus titulares sean personas físicas o jurídicas.

## 2. HISTORIA DEL TRIBUTO

En nuestro país el tributo nació en la llamada reforma de Fernández-Villaverde de 1900, mediante una tarifa especial, la tercera, sobre las utilidades del trabajo y del capital en la Contribución de las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. El texto refundido de la contribución de 1922 se considera ya un verdadero impuesto sobre sociedades.

Sin podernos detener en otros momentos históricos de menor importancia, podemos considerar que los grandes *hitos históricos del actual impuesto* sobre sociedades españolas son los siguientes:

— En 1978 se aprobó, mediante la Ley 61/1978, el primer impuesto sobre sociedades adaptado a la nueva realidad jurídica, política y económica que supuso la promulgación de la vigente Constitución española. La principal característica de este modelo era el de que las normas del impuesto establecían sus propias reglas para el cálculo del beneficio fiscal, completamente desligadas de las normas contables.

— En 1995, la Ley 43/1995 supuso una profunda modificación de la normativa anterior, tras un extenso y profundo debate social y académico. La principal finalidad de esta reforma fue la de adaptarse a la reforma de la legislación mercantil de 1989, entre cuyos pilares se encontró el de que el beneficio fiscal se fijara, desde 1996, partiendo del resultado contable.

En dicha reforma también se estableció que las empresas detentadas por personas físicas tributaran de acuerdo con las reglas del impuesto sobre sociedades, unificando la tributación sobre las explotaciones económicas, con independencia de su forma jurídica. Sin embargo, dicha unificación ha sido parcialmente eliminada en reformas posteriores, como veremos en los capítulos pertinentes.

— Finalmente, en 2004 se aprobó el vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El actual reglamento del impuesto está aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

— Lógicamente, toda esta normativa no es inmune a modificaciones de todo tipo, y excedería del propósito de esta obra el relacionarlas todas. Por su importancia, sólo destacaremos dos de ellas:

- La reforma llevada a cabo mediante Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que redujo de forma generalizada el tipo de gravamen en cinco puntos porcentuales y eliminó gradualmente la mayoría de las deducciones en cuota, con algunas excepciones significativas.

- Las modificaciones introducidas por la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, como reacción ante la reciente reforma contable implantada en nuestro país mediante esta ley.

Todo ello sin perjuicio de la vigencia, expresa o tácita, de otras normas que atañen al impuesto, como pueden ser, a título de ejemplo, la Ley 20/1990, de 19 de



diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas o la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que serán comentadas en los apartados oportunos.

Finalmente, dada la estrecha conexión entre el resultado contable y el fiscal, que hemos señalado anteriormente, y a la que se hará referencia en múltiples capítulos de esta obra, no podemos dejar de señalar ya al lector, la necesidad de conocer en profundidad la normativa contable, de la cual, su máxima expresión es el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, actualmente aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, así como todos los planes de contabilidad de aplicación sectorial, del que debemos destacar, por su importancia en relación con nuestro impuesto, la adaptación del Plan para las pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007.

<b>ATENCIÓN</b>
-----------------

Para conocer en profundidad el impuesto sobre sociedades es preciso conocer las normas contables.
---

# CAPÍTULO I

## NORMAS GENERALES

Jordi SOLÉ ESTALELLA

### 1. NATURALEZA (ART. 1)<sup>1</sup>

El impuesto sobre sociedades grava la obtención de renta por las personas jurídicas y demás entidades consideradas como sujetos pasivos del impuesto, que sean residentes en territorio español, extendiéndose la tributación a todas las rentas obtenidas con independencia del lugar donde se hayan producido.

De acuerdo con esta definición, podemos señalar que el impuesto reúne dos características:

1) Es **personal**, lo que supone que se gravan las rentas en cuanto que son obtenidas por alguna persona, frente a los impuestos de producto, que las gravan en cuanto que son meramente producidas, tanto si el titular de la misma se apropia de ellas como si no.

Esta circunstancia es la que permite «personalizar» el impuesto, de forma que el gravamen tenga en cuenta las circunstancias de cada contribuyente, como puedan ser el volumen de inversiones o de exportaciones que realiza, si actúa de acuerdo con criterios medioambientales o no, si genera o no empleo, etc., así como, sobre todo, el nivel de renta obtenido por cada entidad, convirtiendo el impuesto sobre sociedades en un tributo levemente **progresivo**, como veremos.

2) Es **directo**, puesto que se llaman así los impuestos que gravan la obtención de la renta o la posesión de un patrimonio, que se consideran manifestaciones directas de la capacidad contributiva.

---

<sup>1</sup> Las citas a artículos, cuando no especifiquen lo contrario, se refieren a los de la Ley del Impuesto.

A menudo se predica de este impuesto, que se trata de un tributo **neutral**, en el sentido de que se pretende que no determine las elecciones económicas de los contribuyentes, de forma que, desde el punto de vista económico, se asegure la eficacia y desde el jurídico la generalidad y la igualdad. El que esto se consiga o no es más una cuestión de política fiscal que de técnica tributaria, en la medida en que se pretenda primar este principio o, por el contrario, estimular a las entidades a que adopten o dejen de adoptar, determinados comportamientos, y que en consecuencia, estos comportamientos estén fiscalmente favorecidos o perjudicados. En cada coyuntura histórica el tributo será más neutral o más intervencionista, según el sesgo que le otorgue el legislador, en función de la política económica elegida.

## 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN ESPACIAL (ART. 2)

### 2.1. Territorio español

El impuesto sobre sociedades se aplica en todo el territorio español, el cual, según el derecho internacional, incluye el suelo español, su subsuelo, y su mar territorial, hasta doce millas náuticas.

A diferencia de lo que ocurre con el IRPF o con el impuesto sobre el valor añadido, el IS también se aplica en la denominada *Zona Económica Exclusiva*, que es el conjunto de aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales, hasta doscientas millas náuticas de la costa, sobre las que el Estado ribereño puede ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales.

<b>SUPUESTO 1</b>
Una sociedad anónima detenta una plataforma de exploración petrolífera, situada a cuarenta millas de la costa tarraconense.

### 2.2. Comunidades Autónomas

En las **CCAA de régimen común**, el IS se aplica sin ninguna especialidad, salvo en los casos de las **Islas Canarias** en donde existe alguna particularidad derivada de su régimen económico y fiscal especial<sup>2</sup>, especialmente por lo que se refiere a los incentivos a la inversión, y de **Ceuta y Melilla**, donde las rentas producidas en estas ciudades gozan de una deducción especial, que se estudiará en el lugar adecuado de este libro.

**Navarra** y las **provincias vascas**, de acuerdo con lo señalado en la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la Constitución española, gozan de un sistema especial de financiación<sup>3</sup>, conocido como «régimen foral».

<sup>2</sup> Regulado, fundamentalmente, en las Leyes 20/1991 y 19/1994.

<sup>3</sup> Este sistema está regulado, además de en los respectivos Estatutos de Autonomía, en las Leyes 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, y 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico con Navarra.

Por lo que respecta a nuestro impuesto, dicha foralidad implica que Navarra y cada una de las tres provincias vascas tienen la capacidad de establecer y regular su propio impuesto sobre sociedades, lo que ha dado lugar a cuatro textos legales distintos, con sensibles diferencias respecto del modelo estatal.

Por ello debemos conocer las normas que regulan a qué Administración debe tributar cada contribuyente, la foral o la estatal, y de acuerdo con qué normativa y, aunque este tema excede del propósito de esta obra, podemos resumir la respuesta diciendo que si los contribuyentes tienen un volumen de operaciones inferior a siete millones de euros, tributarán en función del lugar (territorio foral o de derecho común) en el que tengan su domicilio fiscal, y si superan dicho importe, deberán repartir sus ingresos fiscales entre la Administración estatal y la autonómica, en función de la llamada «cifra relativa de negocios».

<b>ATENCIÓN</b>
Navarra y las Haciendas forales vascas cuentan con sus propios «impuestos sobre sociedades».

### 2.3. Tratados y Convenios (art. 3)

De acuerdo con lo establecido en el art. 96 de la Constitución española, los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte de nuestro ordenamiento interno. Por ello habría que conocer los que puedan tener más relevancia en relación con el impuesto de sociedades.

Sin embargo, dada la escasa predisposición de los Estados a ceder soberanía en materia de imposición directa, son pocos los tratados internacionales que afectan al impuesto de sociedades, pudiéndose destacar los Convenios para evitar la doble imposición<sup>4</sup>.

La *Unión europea* ha intentado, en varias ocasiones, adoptar un impuesto sobre sociedades único, o armonizar los existentes. Estos intentos, hasta la actualidad, han sido infructuosos, debido a la disparidad de sistemas existentes en los distintos países de la Unión<sup>5</sup> y al hecho de que, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos indirectos, el Derecho originario europeo no contiene disposiciones que expresamente amparen la armonización de los tributos directos<sup>6</sup>.

Desde 1975, la Comisión europea ha ido presentando iniciativas para armonizar la base imponible del impuesto, que nunca han llegado a ser aprobadas, por lo que,

---

<sup>4</sup> Su relación puede encontrarse en la página web de la Agencia Estatal de Administración tributaria [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

<sup>5</sup> Más información sobre el proceso de armonización de este tributo en el seno de la Unión europea, puede encontrarse en la siguiente dirección de Internet: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/gen\\_overview/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm).

<sup>6</sup> El fundamento de la aproximación de la legislación de este tributo debe hallarse en el art. 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que la permite en la medida en que incida directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común. Esta aproximación se hará mediante directivas aprobadas por el Consejo, por unanimidad.

en 1990, cambió su estrategia y promovió la adopción de tres medidas legislativas parciales, actualmente vigentes, que son las siguientes:

— La Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

ATENCIÓN
Esta Directiva ha sido refundida por la <b>Directiva 2009/133/CE</b> , del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE (Sociedad europea) o una SCE (sociedad cooperativa europea) de un Estado miembro a otro.

— La Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros distintos.

— El Convenio 90/436/CEE, sobre supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Asimismo, en 2003 se consiguió, pese a la reticencia de los países que aún mantenían el secreto bancario en sus legislaciones, la aprobación de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Actualmente, la Comisión ha vuelto a presentar iniciativas para la armonización de las bases imponibles de este impuesto en la Comunidad.

Asimismo, los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, basados, generalmente, en la prohibición de no discriminación por razón de la nacionalidad, también han profundizado en dicha armonización. Por ejemplo, véase la Sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2009 (c/182-08, Glaxo Wellcome).