

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.
www.efl.es
Precio: 159,12 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17985-97-4
ISSN: 1579-2862
Depósito legal: M-16729-2020

Impreso en España
por Printing '94
C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 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

2020

Fecha de edición: 29 de junio de 2020



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
Instr	Instrucción
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)
MH	Ministerio de Hacienda
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, 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 2020).
- 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** 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	IRAN	2-10-06
ALEMANIA (2)	8-4-68	IRLANDA (1)	27-12-94
ANDORRA (1)	30-7-12	ISLANDIA	18-10-02
ARABIA SAUDÍ	7-12-15	ISRAEL	10-1-01
ARGENTINA	14-7-08	ITALIA (1)	22-12-80
ARMENIA	22-7-05	JAMAICA (1)	12-5-09
AUSTRALIA (1)	9-9-94	JAPON (1)	2-12-74
AUSTRIA	14-1-14	KAZAJSTAN	3-6-11
BARBADOS (1)	17-4-12	KUWAIT	5-6-13
BÉLGICA (9)	29-12-92	LETONIA	10-1-05
BOLIVIA	6-1-68	LITUANIA	2-2-04
BOSNIA-HERZEGOVINA	2-10-95 (2)	LUXEMBURGO	4-8-87
BRASIL (1)	14-9-11	MACEDONIA	31-5-10
BULGARIA	4-7-03	MALASIA (1)	3-1-06
CANADA	23-5-18	MALTA (1)	13-2-08
CATAR	2-8-18	MARRUECOS (10)	7-9-06
CHEQUIA (5)	10-12-98	MÉXICO	22-5-85
CHILE	5-11-10	MOLDAVIA	27-10-94
CHINA	31-12-75	NIGERIA (1)	7-7-17
CHIPRE	12-7-91	NORUEGA	11-4-09
COLOMBIA	6-2-81	NUEVA ZELANDA (1)	13-4-15
COLOMBIA	8-10-15	OMÁN	10-1-01
COREA (1)	15-12-17	PAISES BAJOS	11-10-06
COSTA RICA	14-7-81	PAKISTÁN (1)	8-9-15
CROACIA	2-2-04	PANAMA	16-10-72
CUBA	25-6-92	POLONIA	16-5-11
DINAMARCA (4)	26-5-14	PORTUGAL (1)	4-7-11
ECUADOR	28-10-08	REINO UNIDO (7)	15-6-82
EGIPTO	15-12-94	REPÚBLICA DOMINICANA (1)	7-11-95
EL SALVADOR	1-1-11	RUMANÍA	18-11-76
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	23-5-06	RUSIA (Federación Rusa)	15-5-14 (2)
ESLOVAQUIA (5)	10-1-01	SENEGAL (1)	2-7-14
ESLOVENIA	28-1-74	SERBIA	2-10-80
ESTADOS UNIDOS (1) (3)	19-11-08	SINGAPUR (1)	6-7-00
ESTONIA (11)	5-5-93	SUDÁFRICA	29-12-14
FILIPINAS (1)	11-7-06	SUECIA	25-1-10
FINLANDIA (2) (12)	5-6-09	SUIZA (2)	11-1-12
FRANCIA	23-1-07	TAILANDIA (1)	15-2-08
GEORGIA	14-7-81	TRINIDAD Y TOBAGO (1)	22-1-77
GRECIA (Rep. Helénica)	28-6-02	TÚNEZ	3-3-67
HONG KONG (1)	22-12-90	TURQUÍA (1)	27-3-07
HUNGRIA	3-2-05	URSS (6)	11-6-13
INDIA	15-12-94	URUGUAY	9-10-98
INDONESIA (8)	29-5-18	UZBEKISTÁN	8-12-09
	30-4-79	VENEZUELA	3-3-87
	12-6-97	VIETNAM (1)	19-1-04
	1-6-11		22-9-86
	2-10-02		12-4-11
	14-4-12		10-9-15
	24-11-87		15-6-04
	7-2-95		10-1-06
	14-1-00		

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) El 14-1-2013 se firmó el Protocolo que modifica el CDI con Estados Unidos, pendiente de ratificación. Con entrada en vigor el 27-11-2019, se ha publicado el Protocolo y Memorando de entendimiento que modifican el CDI con EEUU (BOE 23-10-19).

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

- (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) El nuevo CDI con **Finlandia** entró en vigor el 27-7-2018.

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 el 11-4-2005, en nombre de Aruba (BOE 28-6 y 28-11-05);
- con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en nombre de Islas Caimán (BOE 28-6-05);
- con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en nombre de Montserrat (BOE 28-6-05);
- con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en nombre de Islas Vírgenes (BOE 29-6-05);
- con Isla de Man (BOE 29-6-05);
- con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en nombre de Islas Turcas y Caicos (BOE 29-6-05);
- con Países Bajos, en nombre de Antillas Holandesas (BOE 30-6 y 28-11-05);
- con Isla de Jersey (BOE 30-6-05);
- con Isla de Guernsey (BOE 30-6-05); y
- con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en nombre de Anguila (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 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 (LIS art.21) 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).

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:

21

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.

22

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 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 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.

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.

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

27

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.
- 30** En el siguiente cuadro se indica la **distribución de competencias** entre las distintas Administraciones tributarias vascas y estatal:

Volumen operaciones en el ejercicio anterior	Lugar operaciones	Domicilio fiscal	Normativa aplicable	Tributación (3)	Inspección
- de 10 millones	Irrelevante	Fuera del País Vasco	Común (1)	Admón. del Estado o Comunidad Foral de Navarra	Estado o Navarra
		Araba	Foral de Araba	DF de Araba	DF de Araba
		Bizkaia	Foral de Bizkaia	DF de Bizkaia	DF de Bizkaia
		Gipuzkoa	Foral de Gipuzkoa	DF de Gipuzkoa	DF de Gipuzkoa
+ de 10 millones	Opera exclusivamente en el País Vasco (5)	Fuera del País Vasco	La del TH donde se realice el mayor número de operaciones	A las DF del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio	DF donde se realice el mayor volumen de operaciones (4)
		Araba	Foral de Araba		DF de Araba (4)
		Bizkaia	Foral de Bizkaia		DF de Bizkaia (4)
		Gipuzkoa	Foral de Gipuzkoa		DF de Gipuzkoa (4)
	Opera en el País Vasco y en Territorio Común (1)	Fuera del País Vasco	Común (1)	En proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio	Estado o Navarra
		Araba	Foral de Araba (2)		DF de Araba (2)
		Bizkaia	Foral de Bizkaia (2)		DF de Bizkaia (2)
		Gipuzkoa	Foral de Gipuzkoa (2)		DF de Gipuzkoa (2)
	Opera exclusivamente en Territorio Común	Irrelevante	Común (1)	Admón. del Estado o Comunidad Foral de Navarra	Estado o Navarra

(1) Dentro del Territorio Común, se incluye la Comunidad Foral de **Navarra**, cuya normativa, en su caso, pudiera ser aplicable.

(2) Si el contribuyente realiza en **territorio de régimen común** el 75% o más de sus operaciones totales, es competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

(3) Esta distribución de competencias es igualmente aplicable en la exacción del IS correspondiente a las entidades **no residentes** en territorio español que obtengan rentas mediante **establecimiento permanente**.

(4) Deducido con una **interpretación** lógica, ya que no está expresamente previsto en la normativa vigente.

(5) Si operara exclusivamente **solo en uno de los Territorios** Históricos del País Vasco, el domicilio fiscal sería irrelevante, debiendo aplicar la normativa de dicho Territorio Histórico, correspondiendo al mismo la tributación exclusiva y la inspección.

C. Hecho imponible

(LIS art.4)

El hecho imponible se define como la obtención de renta, concepto único a cuyo tenor la renta es el **resultado contable corregido** por la aplicación de las normas fiscales (LIS art.10.3).

40

No obstante, este concepto sintético de renta presenta **excepciones**, que se concretan en una serie de regímenes especiales, como son:

– a efectos de determinar las rentas exentas y las no exentas de las entidades sujetas al régimen de **exención parcial**, se distingue entre rendimientos de explotación económica, rendimientos derivados del patrimonio y rentas obtenidas en la transmisión del patrimonio (como regla general, no exentos), y los procedentes de la realización de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica (LIS art.10.1). Esta misma clasificación es aplicable a los **partidos políticos** (LO 8/2007).

– en el mismo sentido para las **fundaciones** (L 49/2002), que distingue entre los citados componentes de renta; y

– en el régimen fiscal de las **cooperativas** (L 20/1990) se distingue entre rendimientos e incrementos de patrimonio, con el fin de diferenciar, en la aplicación de los beneficios fiscales, entre las rentas que se encuadran en los resultados cooperativos y extracooperativos.

Junto a la configuración general de la obtención de renta como hecho imponible, la LIS considera, en particular, como obtención de renta, a efectos del hecho imponible, la **imputación de bases imponibles positivas y negativas** de las entidades sometidas al régimen de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas y la imputación en la base imponible de las rentas positivas en la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional (nº 5805 s.).

45

Precisiones Si por aplicación de la doctrina del levantamiento del velo las **rentas del arrendamiento de un inmueble** se imputan al socio último de la entidad titular del mismo, la renta derivada de su transmisión también debe imputarse al socio, debiendo efectuarse los ajustes extracontables que procedan para determinar la base imponible en el IS, al no existir hecho imponible en dicho impuesto (DGT CV 17-1-17).

D. Contribuyentes

(LIS art.7)

Es **contribuyente** el obligado tributario que debe cumplir las obligaciones tributarias, tanto las principales como las formales, si ha realizado el hecho imponible. Es decir, en el IS, si ha obtenido rentas objeto de tributación por dicho impuesto (LGT art.36).

80

La **personalidad jurídica**, con carácter general, es la circunstancia que atribuye la condición de contribuyente en el IS.

Las personas o entidades pueden organizarse a través de un nuevo ente al que el Derecho otorga **capacidad propia** para ser titular de derechos y de obligaciones y, por tanto, para ser sujeto activo y pasivo de relaciones jurídicas, con un patrimonio propio independiente del de sus partícipes. Estos entes son las personas jurídicas cuyas rentas son gravadas por el IS.

Con arreglo a lo anterior, hemos de distinguir dos grandes **bloques** de contribuyentes:

Contribuyentes con personalidad jurídica (nº 82 s.)	Contribuyentes sin personalidad jurídica (nº 95 s.)
<p>a. Personas jurídicas: De interés público: - Corporaciones - Asociaciones y fundaciones De interés privado: - Sociedades mercantiles - Otras agrupaciones de personas - Sociedades civiles b. Contribuyentes especiales: - Sociedades agrarias de transformación - Sociedades laborales - Entidades públicas empresariales - Agencias estatales - Mutuas y mutualidades de previsión social - Mutuas de accidentes de trabajo y accidentes profesionales - Consorcios - Cofradías de pescadores - Juntas de compensación - Comunidades de regantes - Comunidades de aguas y heredamientos de Canarias - Fundaciones bancarias</p>	<p>- Fondos de inversión - Uniones temporales de empresas - Fondos de capital-riesgo - Fondos de pensiones - Fondos de regulación del mercado hipotecario - Fondos de titulización (L 5/2015) - Fondos de garantías de inversiones - Comunidades titulares de montes vecinales en mano común - Grupos de sociedades - Fondos de Activos Bancarios</p>

1. Contribuyentes con personalidad jurídica

a. Personas jurídicas

82 Las personas jurídicas se clasifican en dos grandes grupos (CC art.35):

De interés público:

- **Corporaciones.** Son personas jurídicas de base asociativa creadas por Ley, con un objeto de interés público, como el Estado, Comunidades Autónomas y ayuntamientos. Normalmente, estas entidades gozan de exención total en el IS (nº 185 s.).
- **Asociaciones y fundaciones.** Las primeras son personas jurídicas de tipo asociativo reguladas por la voluntad de los asociados con interés no privado, como los colegios profesionales. Las fundaciones son personas jurídicas de base institucional creadas y reguladas por la voluntad de su fundador. El régimen fiscal de ambos tipos de entidades es el de exención parcial (nº 8455) o el de las entidades sin fines lucrativos (nº 8765 s.).

83 **De interés privado:**

- **Sociedades mercantiles.** Su constitución requiere la forma de escritura pública, alcanzando la personalidad con su inscripción en el Registro Mercantil. Las formas jurídicas típicas de las sociedades mercantiles son las anónimas y de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias simples cuyo objeto sea mercantil y las sociedades comanditarias por acciones. Todas ellas son siempre de naturaleza mercantil, cualquiera que sea su objeto. Especial consideración pueden tener las **sociedades en formación**, que no alcanzan personalidad jurídica hasta la inscripción en el Registro Mercantil. Sin perjuicio de que tengan un NIF provisional y los fundadores puedan realizar negocios jurídicos, la entidad no puede tributar por el IS en tanto no tenga personalidad jurídica. En tal momento hace suyos los negocios jurídicos anteriores y debe tributar por los mismos, atendiendo a la regulación mercantil, por lo que las rentas derivadas de esas operaciones realizadas hasta el cierre del ejercicio, siempre que a esa fecha no se haya presentado en el Registro Mercantil para su inscripción, deben gravarse en régimen de atribución de rentas (nº 160 s.). En las **sociedades devenidas irregulares** es manifiesta la voluntad de no inscripción de la sociedad, por cuanto ha transcurrido un año desde el otorgamiento del contrato de sociedad sin que se haya solicitado su inscripción en el Registro Mercantil (LSC art.39 y 40). Tributan en régimen de atribución al carecer de personalidad jurídica (nº 160 s.).
- **Otras agrupaciones de personas** con personalidad jurídica que no tengan forma mercantil, como, entre otras, asociaciones y fundaciones privadas, cooperativas, etc.
- **Sociedades civiles.** Son aquellas entidades de base asociativa que, en principio, no tienen objeto de naturaleza mercantil sino civil. Pueden tener o no personalidad jurídica, según que sus **pactos** se manifiesten al exterior o permanezcan secretos entre los socios.

Las sociedades civiles pueden tener, incluso, forma mercantil de sociedad colectiva o comanditaria simple. Ello no impide considerar a estas entidades como sociedades civiles que, en todo caso, tengan o no personalidad jurídica, tributan en régimen de atribución de rentas (nº 160 s.).

Tributan como contribuyentes del IS las sociedades civiles que tengan personalidad jurídica siempre que su **objeto sea mercantil**, es decir, que se constituyan con la finalidad de realizar una actividad mercantil en el sentido de intervenir en el mercado mediante la aportación al mismo de bienes y servicios con fines de lucro y, además, sus pactos no se mantengan en secreto entre los socios cuando la sociedad contrate en nombre propio frente a terceros (AEAT Instr 13-11-15).

Precisiones La complejidad conceptual que envuelve a la **sociedad civil** plantea dificultades prácticas de interpretación doctrinal y sistemática, algunas de ellas sin solución adecuada.

Doctrina Administrativa 1) Las **entidades religiosas menores** pueden tributar en el IS integrando sus rentas en la declaración de una entidad de ámbito mayor declarada contribuyente del impuesto. Esta posibilidad de tributar en el IS de forma integrada no se corresponde con la de los grupos fiscales del régimen de consolidación fiscal (DGT CV 10-3-09).

2) Una **asociación deportiva** tiene personalidad jurídica y es contribuyente del IS (DGT 5-2-97; 6-3-97).

3) Una **asociación provincial de veterinarios** tiene personalidad jurídica y es contribuyente del IS, sin perjuicio de que sea una entidad parcialmente exenta si no tiene ánimo de lucro (DGT 27-1-00). Idem una **asociación de comerciantes** (DGT 18-4-00).

4) **Club social** formado por trabajadores de una empresa que realiza actividades de carácter cultural, deportivo y recreativo. Es contribuyente del IS si tiene personalidad jurídica, sin perjuicio de que sea una entidad parcialmente exenta si no tiene ánimo de lucro (DGT 29-1-99).

5) Una entidad está compuesta por seis socios personas físicas que ejercen la actividad de abogado de forma autónoma; cada uno presta sus servicios profesionales independientemente y factura a sus clientes en nombre propio. La entidad actúa como una **«comunidad de gastos»**, gestionando los gastos comunes del despacho, por lo que tiene la consideración de contribuyente del IS (DGT CV 3-11-16).

Jurisprudencia Hasta su inscripción en el Registro Mercantil, una **sociedad en formación** debe tributar en régimen de atribución de rentas (AN 3-3-16, EDJ 32597; TEAC 25-10-07).

Sociedades civiles sujetas al IS (LIS disp.trans.32ª) Los efectos fiscales del tránsito a tributar como entidad en atribución de rentas como contribuyente del IS, tanto para la sociedad como para sus socios, son los siguientes:

1) **Rentas devengadas.** Responde al supuesto de rentas cuyo criterio de imputación se haya determinado según las normas del IRPF, en particular, el criterio de exigibilidad y no el de devengo, cuando, por el contrario, una vez que la sociedad pasa a ser contribuyente del IS, todas las rentas que se integran en su base imponible se determinan según el principio del devengo.

Por tanto, es posible que haya rentas que se hayan devengado durante el período de tiempo en el que la sociedad ha tributado según el régimen de atribución de rentas y, por tanto, no hayan sido atribuidas a los socios de dicha sociedad, por cuanto que aún no han sido exigibles y, sin embargo, esas mismas rentas sean exigibles una vez que la sociedad civil tribute según el régimen general del IS, en cuyo caso esas rentas no se integrarían en la base imponible de la sociedad civil, con lo cual se produciría una especie de exención motivada exclusivamente por el efecto del cambio de régimen fiscal de la sociedad.

En estas situaciones, la LIS establece que tales rentas se integran en la **base imponible** de la sociedad civil del primer período impositivo en el que la sociedad pase a tributar según el régimen general, esto es, en el primer período impositivo iniciado a partir de 1-1-2016.

2) **Rentas no devengadas.** Este caso responde a rentas cuyo criterio de imputación se haya determinado según el criterio de exigibilidad del IRPF y, por tanto, se hayan atribuido a los socios de la sociedad civil, pero no se hayan devengado según el criterio del IS, de manera que cuando la sociedad pasa a ser contribuyente del IS, tendría lugar el devengo de las mismas lo cual supondría una doble imposición sobre tales rentas. Para evitar estas situaciones se establece una **regla especial** por la cual las rentas que se hayan integrado en la base imponible de la sociedad civil en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integran de nuevo en esa sociedad con ocasión de su devengo.

Precisiones 1) La LIS establece una **regla de cierre** al objeto de evitar supuestos de doble imposición o de desimposición, señalando que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de contribuyentes del IS de las sociedades civiles a partir de 1-1-2016, pueden comportar que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute de nuevo en otro período impositivo.

84

84.1