

**BLOQUE VI. TEMA 13.**

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CONCEPTO Y NATURALEZA.

ÁMBITO DE APLICACIÓN.

EL HECHO IMPONIBLE.

EL SUJETO PASIVO.

LA BASE IMPONIBLE.

LA DEUDA TRIBUTARIA.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.

I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CONCEPTO Y NATURALEZA.

El Impuesto sobre Sociedades es un **tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas**.

Como rasgos principales del impuesto, se pueden señalar:

- a) **Directo**, grava una manifestación directa de la capacidad de pago, la obtención de renta.
- b) **Personal**, ya que el hecho imponible se puede definir sólo en referencia a una persona determinada.
- c) **Objetivo**, pues, aunque la legislación prevea deducciones e incentivos, éstos no responden a la exigencia de adecuar la cuota a las circunstancias personales del contribuyente.
- d) **Proporcional, de tipo fijo**, a diferencia del IRPF, en el que la tarifa es progresiva,
- e) **Periódico**, el impuesto grava la renta obtenida en un determinado lapso de tiempo.
- f) Grava **exclusivamente a entidades residentes** en territorio español. Las entidades no residentes son gravadas por el Impuesto de la Renta de no Residentes.

Su regulación está contenida en la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**.

Su desarrollo reglamentario, se encuentra aprobado por el **Real Decreto 634/2015 de 10 de julio** por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

De acuerdo con el **Art 2 LIS**, el impuesto se exige en todo el territorio español, lo que **incluye aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional**.

Todo ello sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos de la Comunidad del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Por otra parte, el **art. 3 LIS** señala que lo dispuesto en la Ley del Impuesto debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la CE.

También presenta particularidades la imposición de entidades residentes o que obtengan determinadas rentas en las Islas Canarias y en Ceuta y Melilla.



III. EL HECHO IMPONIBLE.

El **art.4.1** LIS señala que **constituye el hecho imponible la obtención de renta**, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

La Ley no ofrece una definición de qué es renta por lo que hay que acudir a definiciones doctrinales, entendiendo por renta en el Impuesto sobre Sociedades, el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del ejercicio social, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales.

Como **reglas especiales**, el **art. 4** señala igualmente que:

1. En el **régimen especial de Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas**, se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles de las entidades.
2. En el **régimen de transparencia fiscal internacional** se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

La Ley 27/2014 introduce una importante novedad al definir en su **artículo 5** los conceptos de **actividad económica y entidad patrimonial**.

Se entiende por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entiende que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Por otra parte se define el concepto de entidad patrimonial (que no realiza una actividad económica), aquella en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

IV. EL SUJETO PASIVO.

El **art.7** de la Ley establece la enumeración de las entidades que tienen la consideración de contribuyente por este impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, entre otras:

- a) **las personas jurídicas**, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- b) **las sociedades civiles con objeto mercantil**, tributaban hasta la aprobación de la Ley 27/2014 tributaban como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.
- c) **las sociedades agrarias de transformación**.
- d) los **fondos de inversión**.
- e) las **Uniones Temporales de Empresas**.
- f) los fondos de capital riesgo.
- g) los fondos de pensiones.
- h) los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- i) los fondos de titulización regulados en la Ley 5/2015 de fomento de la financiación empresarial.
- j) Los Fondos de Garantía de Inversiones,
- k) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- l) Los Fondos de Activos Bancarios.



Tienen la condición de **contribuyentes los grupos de sociedades**.

Los contribuyentes están gravados por la totalidad de las rentas que obtengan con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (**Renta Mundial**).

De acuerdo con el **Art 8 LIS** tienen su residencia en España las entidades en las que concurren alguno de los siguientes requisitos:

- a) que se constituyan conforme a las leyes españolas,
- b) que tengan su domicilio social en territorio español,
- c) o que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose a estos efectos por tal cuando radique en él la dirección y control del conjunto de sus actividades.

También se presume que son residentes en España las **entidades radicadas en paraísos fiscales** cuando sus activos principales, consistan en bienes o derechos en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos distintos de la simple gestión de valores u otros activos.

El domicilio fiscal será el de su domicilio social siempre que en él radique la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

En otro caso se fijará el domicilio fiscal en el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

B) ENTIDADES EXENTAS:

La LIS en su **art 9** considera exentos del IS a dos tipos de sujetos en función del alcance de la exención.

1.-Exenciones plenas

- a. el Estado, las CCAA, y las Entidades Locales,
- b. los Organismos autónomos del Estado y entidades de análogo carácter de las CCAA y de las Entidades locales,
- c. el Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos, y los Fondos de Garantía de Inversiones,
- d. las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social,
- e. el Instituto de España y las Reales Academias Oficiales y las instituciones de las CCAA con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española,
- f. Las Agencias Estatales de la Ley 28/2006.

2.-Exenciones parciales

1. Las entidades sin ánimo de lucro a las que es de aplicación el Título II de la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
2. Una serie de entidades a las que es de aplicación el Capítulo XIV del Título VII LIS.

La exención se extiende únicamente a las rentas derivadas de la realización de actividades o la enajenación de bienes afectos a su finalidad específica. Por el resto de rentas tributarán al 10%.



V. LA BASE IMPONIBLE.

La Base Imponible del Impuesto que está constituida por el **importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BINEA)**.

El **artículo 10 LIS** señala que la base se determina en régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva en función de signos, índices o módulos cuando la LIS lo determine (en el régimen especial de Entidades Navieras en Función de Tonelaje) y subsidiariamente por el de estimación indirecta de acuerdo con la Ley General Tributaria.

En el método de estimación directa, la base imponible se calcula, **corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS**, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

La normativa contable de obligado cumplimiento por las entidades que tributan por este Impuesto está constituida además del Código de Comercio por:

- o el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre,
- o el Plan General de Contabilidad de PYMES aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre,
- o el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital,
- o las Circulares del Banco de España y las Resoluciones del ICAC.

A efectos de determinación de la Base Imponible, la LIS establece en sus artículos 12 a 15 una serie de **supuestos de limitación a la deducibilidad de gastos**, en los que el resultado contable determinado mediante la aplicación de la normativa mercantil anterior, debe ser ajustado de acuerdo con las normas del impuesto para obtener de este modo la Base Imponible.

Estos artículos son los siguientes:

Art 12 Amortizaciones, recogiendo los supuestos de amortización acelerada y libertad de Amortización.

Art 13 Deterioros de Valor, en general en la LIS se establece la no deducibilidad de los deterioros de valor, excepto los derivados de insolvencias de clientes.

Art 14 Reglas específicas en relación con las provisiones. En general se establece la no deducibilidad de las previstas en el Art 14.

Art 15 Gastos que no tienen la consideración de deducibles., entre otros:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas,.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades.



VI. LA DEUDA TRIBUTARIA.

A) REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE PREVIA

Una vez realizados los ajustes al resultado contable procede la práctica de las reducciones en la base imponible previa reguladas en el Capítulo V, para dar lugar a la Base Imponible:

El art.23 LIS regula la **reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles**. Esta reducción se aplica sobre las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, relativos a experiencias industriales, comerciales o científicas.

El art.25 LIS regula la **reserva de capitalización** que permite a los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general a aplicar una reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento de sus fondos propios siempre que se cumplan una serie de requisitos.

El art.26 LIS permite la **compensación de bases imponibles negativas (BIN)** que hayan sido objeto de autoliquidación, pueden compensarse con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

En todo caso se puede compensar bases negativas **hasta el importe de 1 millón de euros**.

Se establecen además unos límites a la compensación de BIN con el fin evitar la adquisición de entidades con fines elusorios.

B) TIPOS DE GRAVAMEN

A continuación, para la determinación de la deuda tributaria, sobre la base imponible se aplicará el tipo de gravamen, que con carácter general es, según el art.29 del **25%**.

Además, la regulación del IS prevé una serie de tipos específicos, así entre otros podemos destacar:

- a) Tributan al 30 % las entidades de crédito y las entidades que se dediquen a la investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos.
- b) Las cooperativas de crédito tributan al tipo general excepto por los resultados extracooperativos que tributan al 30 %.
- c) Tributan al **20 %** las cooperativas fiscalmente protegidas excepto por los resultados extracooperativos que tributan al tipo general.
- d) que tributarán al **15%** las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas en el primer período impositivo en el que la base imponible sea positiva y en el siguiente.
- e) **Tributan al 1 %** las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) y los Fondos de Inversión de carácter financiero siempre que el número de accionistas o partícipes sea como mínimo de 100.
- f) tributan al **0%** los fondos de pensiones.
- g) Los partidos políticos tributan al 25 % por las rentas no exentas.
- h) Tributan al 10 % las entidades acogidas a la Ley 49/2002 (entidades parcialmente exentas, opr las rentas no exentas).

De la aplicación de estos tipos de gravamen a la base imponible se obtendrá la **cuota íntegra**.



C) DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA: CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA

Sobre la Cuota Íntegra se aplicarán, en su caso, las siguientes deducciones y Bonificaciones para dar lugar a la Cuota Íntegra Ajustada:

- a) **Deducción para evitar la doble imposición internacional (Art 31 LIS)**
- b) Las **Bonificaciones**, que pueden ser:
 - a. Bonificación del 50% por las **rentas obtenidas en Ceuta y Melilla** (artículo 33 LIS)
 - b. Bonificación del **99%** para las rentas obtenidas en la prestación de **determinados servicios locales** municipales y provinciales excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado (artículo 34 LIS).

D) DEDUCCIONES POR INVERSIONES: CUOTA LÍQUIDA Y CUOTA DIFERENCIAL

Después de las bonificaciones que sean aplicables, en su caso, se obtendrá la **cuota íntegra ajustada**, que si es positiva sufrirá si son de aplicación una serie de **deducciones por inversiones**:

- a) la **deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica**, regulada en el art.35 LIS:
- b) La **deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales**, regulada en el artículo 36 LIS
- c) Las **deducciones por creación de empleo** reguladas en el artículo 37 LIS.
- d) La deducción por **creación de empleo para trabajadores con discapacidad** regulada en el art.38 LIS.

La Aplicación de las Anteriores Deducciones por Inversiones dará lugar a **la Cuota Líquida**.

A la Cuota Líquida le serán de aplicación las **Retenciones y Pagos Fraccionados** realizados durante el ejercicio para dar lugar a la **Cuota Diferencial**.

VII. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.

A) NATURALEZA Y OBJETO (art. 1 TRLIRNR)

El impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter **directo** que grava la **renta** obtenida en territorio español por las **personas físicas y entidades no residentes en el mismo**.

La regulación del IRNR se encuentra recogida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por **Real Decreto Legislativo 5/2004**, de 5 de marzo, desarrollado por el Reglamento aprobado por **RD 1776/2004**. El Texto Refundido ha sido modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

La fiscalidad sobre la renta de los No Residentes también se encuentra regulada en los Convenios y Tratados Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición internacional, siendo tales convenios de aplicación **preferente**.

B) ÁMBITO DE APLICACIÓN (art. 2 TRLIRNR)

El impuesto se exige en todo el territorio español sin perjuicio de:

- a. los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico con el País Vasco y Navarra, respectivamente;
- b. en Canarias, Ceuta y Melilla se han de tener en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en el TRLIRN.



C) FORMAS DE SUJECIÓN AL IRNR

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes pueden estar sujetos al impuesto de dos formas (art. 15):

- a) Si existe **establecimiento permanente**, el contribuyente tributa por la totalidad de la renta imputable al establecimiento, cualquiera que sea el lugar donde se haya obtenido o producido.

Se entiende que una persona opera mediante establecimiento permanente, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, **constituyen establecimiento permanente:**

- a) las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos,
- b) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y
- c) las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses.

Los EP no tienen personalidad jurídica diferente de la matriz no residente, en el ámbito mercantil coinciden con el concepto de sucursales.

Se aplican las reglas de determinación de la Renta del IS.

- b) Si las rentas se obtienen **sin mediación de EP** el contribuyente no residente tributa de forma separada por cada renta sometida a gravamen, con total separación unas de otras, y sin que sea posible compensación alguna entre ellas.

En este caso, se aplican las reglas de determinación de la Renta del IRPF, con determinadas especialidades.

D) GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

NOTA: Este epígrafe aparece en el tema siguiente. No obstante, dado que se regula en el TRLIRNR y que es un gasto deducible del IRNR, es perfectamente posible completar la exposición del IRNR con este apartado. No obstante, si no da tiempo, es totalmente prescindible en este tema.

Para finalizar, por su vinculación con el Valor Catastral, se debe señalar el **Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes** regulado en los arts. 40 a 45 del citado RDL 5/2004, cuyo

Hecho Imponible: es la titularidad o la posesión, por cualquier título, de bienes inmuebles o de derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos.

Sujeto Pasivo: son las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

Son Entidades exentas (art. 42):

- a) Los Estados e instituciones públicas extranjeras.
- b) Las entidades que desarrollen en España explotaciones económicas distintas del simple arrendamiento del inmueble.
- c) Las sociedades que coticen en mercados secundarios oficiales de valores.

Base imponible: La BI es el **valor catastral de los inmuebles**. De no existir dicho valor, se utiliza como base imponible el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Tipo de gravamen: es el 3%.

Devengo: se produce a 31 de diciembre de cada año.

El art. 44 TRLIRNR establece que la **cuota de gravamen** satisfecha **se considera como gasto deducible de la BI del IRNR** que, en su caso, grava los rendimientos derivados de la explotación del inmueble.