

## **TEMA 7**

# **L'IMPOST SOBRE SOCIETATS**

### **ÍNDEX**

- 1. ANTECEDENTS I CARACTERÍSTIQUES DE L'IMPOST**
- 2. FET IMPOSABLE**
- 3. SUBJECTE PASSIU**
- 4. LA BASE IMPOSABLE: CONCEPTE I NORMES DE VALORACIÓ**
- 5. LA DETERMINACIÓ DEL DEUTE TRIBUTARI: LES DEDUCCIONS DE LA QUOTA**
- 6. RÈGIMS ESPECIALS**
- 7. OBLIGACIONS FORMALS**

## 1. Antecedents i característiques de l'impost

Els precedents d'aquest impost van ser relatats de manera molt didàctica en el preàmbul del Reial decret 2631/1982, de 15 d'octubre. A continuació analitzem el seu contingut.

Després dels successius intents haguts durant la segona meitat del segle XIX per a crear un impost que gravara les rendes empresarials, la Llei de 27 de març de 1900 va establir la nomenada "Contribució sobre les utilitats de la riquesa mobiliària", autèntic germen de la moderna imposició sobre la renda en el nostre ordenament, la qual va tindre, no obstant això, com a precedent immediat, la "Contribució industrial i de comerç" establida en 1845. En aquest sentit, els seus principis teòrics i els mecanismes tècnics que conté, encara, en certa manera, resulten plenament aplicables. Una bona prova d'això és la referència a les valoracions comptables i el sistema de retenció en la font dels rendiments procedents del treball personal i del capital mobiliari.

Doncs bé, dins d'aquesta "Contribució sobre les utilitats de la riquesa mobiliària", figurava com a tarifa tercera el gravamen de les «utilitats procedents del treball, juntament amb el capital», dins del qual es va albergar la tributació dels beneficis empresarials i, per tant, els dels obtinguts per les societats i entitats en el desenrotllament de la seua activitat. No obstant això, aquesta primera aparició del sistema modern de la imposició sobre la renda de les persones jurídiques, a causa de les excepcionals circumstàncies en què va sorgir —immers en una reforma fiscal que perseguia fins recaptatoris immediats— presentava encara abundants llacunes i deficiències, motiu pel qual, a pesar de la publicació del Reglament de 17 de setembre de 1906, immediatament es va sentir la necessitat de realitzar en la Contribució una revisió profunda i detinguda.

Després de modificacions menors en 1907, 1910 i 1911, finalment, es va presentar el desembre de 1912 un nou projecte de reforma de la tarifa tercera de la "Contribució sobre les utilitats"; un projecte que va haver de superar fins a sis intents fallits abans d'aconseguir, a través de la Llei de 29 d'abril de 1920 i després la Llei de 26 de juliol de 1922, l'objectiu d'incardinar-se en l'ordenament jurídic de l'incipient sistema fiscal espanyol.

La transcendència d'aquestes Lleis reguladores del que ja, a partir d'aquest moment, constituïa un vertader impost sobre societats, es deriva de la circumstància temporal que el text refós aprovat pel Reial decret de 22 de setembre de 1922 estigué vigent, amb les consegüents adaptacions i rectificacions, fins a l'establiment per la Llei de 26 de desembre de 1957, de l'Impost sobre la renda de societats i la resta d'entitats jurídiques, i també en la permanència dels seus principis inspiradors, destacats per la doctrina, com són: a) l'obligació personal de contribuir; b) la determinació de la base d'imposició amb suport en les dades comptables; c) l'adequació de la càrrega tributària a la capacitat contributiva dels subjectes; i d) l'articulació amb els impostos reals (en l'actualitat amb les retencions a compte). Sobre aquests principis, únicament cal afegir

com a aportació molt més moderna, el de la utilització de l'impost com a instrument de política econòmica.

Ara bé, un dels defectes més acusats de la regulació de l'Impost sobre societats a partir de 1920, va ser el de l'absència d'una reglamentació general, la qual cosa va donar lloc a una infinitat de disposicions reglamentàries i interpretatives de diferent rang, estil i època, que van dificultar en tot moment l'aplicació coherent de l'impost. Fins a tal punt va ser important la carència d'un reglament que, indirectament, es va poder considerar que aquesta va ser una de les causes principals de l'aprovació més endavant de la Llei 61/1978, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats.

No obstant això, després de diversos anys de vigència d'aquesta llei, i del seu extens desenvolupament reglamentari, aprovat pel Reial decret 2631/1982, es va considerar convenient la iniciació d'una nova reforma de l'impost, que va culminar amb la publicació de la Llei 43/1995. Les principals causes d'aquesta modificació foren: *primera*, la reforma de la legislació mercantil de 1989; *segona*, la reforma de l'IRPF de 1991; *tercera*, l'obertura de l'economia espanyola als fluxos transfronterers de capitals; *quarta*, la dispersió normativa de la regulació de l'impost; i, *cinquena*, l'evolució de la teoria hisendística, juridicofinancera i dels sistemes tributaris del nostre entorn en relació amb l'Impost sobre societats.

Posteriorment, l'any 2004, es va aprovar el vigent text refós, per mitjà del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, en què s'integraren en aquest cos legislatiu totes les disposicions que en aquell moment afectaven l'Impost sobre societats. Cal destacar com a fet important succeït entre 1996 i 2004, l'aprovació de la Llei 41/1998 —actualment refosa pel Reial decret legislatiu 5/2004— a través de la qual es va incloure en aquesta nova norma, de manera unitària, la tributació dels no residents en els impostos sobre la renda, la coneguda tradicionalment com a subjecció per "obligació real de contribuir".

Finalment, cal concloure assenyalant que el vigent Reial decret legislatiu 4/2004 (d'ara en avant, LIS) reformat en nombroses ocasions, també compta amb un desenrotllament reglamentari, aprovat pel Reial decret 1777/2004. D'aquesta manera totes dues normes constitueixen les principals fonts normatives de l'Impost sobre societats del nostre país.

D'altra banda, pel que fa a les característiques bàsiques d'aquest impost, hem d'assenyalar: *en primer terme*, quant a la seua naturalesa, que es tracta d'un impost directe, ja que grava la renda com a manifestació directa de la capacitat econòmica del subjecte passiu i de naturalesa personal, que grava la renda de les societats i la resta d'entitats jurídiques (art. 1 LIS); i *en segon lloc*, quant al seu àmbit d'aplicació, cal indicar que aquest se circumscriu a tot el territori espanyol, excepte en el que afecta els règims forals vigents a la Comunitat Autònoma del País Basc i a la Comunitat Foral de Navarra. És rellevant destacar, per un costat, l'existència d'un règim fiscal de Canàries; i, per l'altre, l'absència de competències normatives de les comunitats autònomes que es troben dins del sistema de finançament en règim general. Finalment, cal destacar també la rellevància de les normes de dret de la Unió Europea,

i en particular, el que estableixen els tractats i convenis internacionals per a evitar la doble imposició subscrits per Espanya (art. 2 i 3 LIS).

## **2. Fet imposable**

Constitueix el fet imposable d'aquest impost l'obtenció de renda, qualsevol que siga la font o l'origen, pel subjecte passiu (art. 4 LIS).

Recordem que quan la renda és obtinguda per persones físiques residents en territori espanyol, l'impost aplicable és l'IRPF, mentre que quan la renda és obtinguda per no residents, siguen persones físiques o jurídiques, l'impost aplicable és l'IRNR.

No obstant això, si qui manifesta la seua capacitat econòmica obtenint renda és una persona jurídica (societat, associació, fundació, etc.), o una entitat sense personalitat jurídica que es considere subjecte passiu (fons d'inversió, UTE, fons de pensions, etc.; ja que les entitats que no tenen la consideració de subjecte passiu se'ls aplica el règim especial establert en l'IRPF), l'obligació constitucional de contribuir es porta a efecte per mitjà de l'Impost sobre societats.

En aquest sentit, l'Impost sobre societats constitueix un complement de l'IRPF en el marc d'un sistema tributari sobre la renda.

A l'efecte de determinar la renda tributable és indiferent que aquesta siga dinerària o en espècie, o estimada (art. 5 i 16 LIS), imputada o atribuïda (sobre això, vid. art. 4, ap. 2, i art. 6 LIS).

## **3. El subjecte passiu**

La subjecció a l'impost la determina la residència en territori espanyol. Es consideren residents en territori espanyol les entitats en què concórrega algun dels requisits següents:

- a) Que s'hagen constituït d'acord amb les lleis espanyoles.
- b) Que tinguen el seu domicili social en territori espanyol.
- c) Que tinguen la seu de direcció efectiva en territori espanyol.

A aquests efectes, s'entendrà que una entitat té la seua seu de direcció efectiva en territori espanyol quan hi radique la direcció i el control del conjunt de les seues activitats.

L'administració tributària podrà presumir que una entitat radicada en algun país o territori de nul·la tributació, segons el que preveu l'apartat 2 de la disposició addicional primera de la Llei de mesures per a la prevenció del frau fiscal, o en algun país o territori considerat com a paradís fiscal, té la seua residència en territori espanyol quan els seus actius principals, directament o indirectament, consistisquen en béns situats o drets que es complisquen o exerciten en territori espanyol, o quan la

seua activitat principal es desenrotlle en aquest, llevat que la dita entitat acredite que la seua direcció i efectiva gestió té lloc en aquell país o territori, així com que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius.

Per tant, no es consideren subjectes passius de l'Impost sobre societats les entitats no residents, les quals tributaran en l'IRNR. Tinga's en compte que fins a l'1 de gener de 1999, les lleis de l'IRPF i de l'Impost sobre societats regulaven dos règims de tributació, l'obligació personal de contribuir per als residents i l'obligació real per als no residents. A partir d'aquesta data, amb l'aparició de la Llei 41/1998, de 9 de desembre, reguladora de l'Impost sobre la renda dels no residents, se suprimit l'obligació real i els no residents passen a tributar com a contribuents de l'IRNR, encara que es manté la distinció entre contribuents que obtenen rendes en Espanya per mitjà d'un establiment permanent i sense mediació d'aquest. En la regulació actual de la tributació de les rendes obtingudes a Espanya pels contribuents de l'IRNR per mitjà d'establiment permanent, continguda en la Llei de l'impost sobre la renda dels no residents (LIRNR), la remissió a la Llei de l'impost sobre societats és constant, per la qual cosa s'ha considerat convenient que els citats contribuents utilitzen els mateixos models de declaració que els subjectes passius de l'Impost sobre societats. D'altra banda, d'acord amb la vigent regulació del règim d'atribució de rendes, les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger amb presència en territori espanyol, és a dir, les que desenrotllen en el dit territori una activitat econòmica, tenen el caràcter de contribuents de l'IRNR; constitueix la base imposable la part de renda obtinguda en territori espanyol que resulte atribuïble als membres no residents de l'entitat.

Feta l'anterior matisació, a continuació relacionem les entitats que específicament es consideren subjectes passius en l'Impost sobre societats:

a) Qualsevol classe d'entitats, siga quina siga la seua forma o denominació, sempre que tinguen personalitat jurídica, excepte les societats civils. S'hi inclouen, entre altres: les societats mercantils: anònimes, de responsabilitat limitada, col·lectives, laborals, etc.; les societats estatals, autonòmiques, provincials i locals; les societats cooperatives i les societats agràries de transformació; les societats unipersonals; les agrupacions d'interès econòmic; les agrupacions europees d'interès econòmic; les associacions, fundacions i institucions de qualsevol tipus, tant públiques com privades; els ens públics (administracions de l'Estat, administracions de les comunitats autònomes, corporacions locals, organismes autònoms, etc.).

b) A més, les següents entitats mancades de personalitat jurídica: els fons d'inversió mobiliària i els fons d'inversió en actius del mercat monetari i els fons d'inversió immobiliària; les unions temporals d'empreses; els fons de capital risc; els fons de pensions; els fons de regulació del mercat hipotecari; els fons de titulització hipotecària; els fons de titulització d'actius; els fons de garantia d'inversions; les comunitats titulars de muntanyes veïnals de mancomú; i el fons d'actius bancaris.

La configuració del subjecte passiu es completa exclouent determinats subjectes en l'art. 9 LIS, en el qual es distingeixen aquells subjectes que es troben exempts "totalment" de l'impost (p.e., l'Estat, les CCAA, les HHLL, etc.) d'altres que ho estaran només "parcialment" (p. e., ens sense fins lucratiu, etc.).

El domicili fiscal dels subjectes passius residents en territori espanyol serà el del seu domicili social, sempre que hi estiga efectivament centralitzada la gestió administrativa i la direcció dels seus negocis. En qualsevol altre cas, caldrà ajustar-se al lloc en què es realitzi la dita gestió o direcció.

En els supòsits en què no puga establir-se el lloc del domicili fiscal d'acord amb els criteris anteriors, prevaldrà aquell on radique el valor més gran de l'immobilitzat.

#### **4. La base imposable: concepte i normes de valoració**

El concepte i el pressupòsit bàsic per a la determinació de la base imposable ens ve donat en l'art. 10 LIS, que estableix el següent:

a) La base imposable estarà constituïda per l'import de la renda del període impositiu minorada per la compensació de bases imposables negatives de períodes impositius anteriors.

b) La base imposable es determinarà pel mètode d'estimació directa, pel d'estimació objectiva quan la LIS determine la seua aplicació i, subsidiàriament, pel d'estimació indirecta, de conformitat amb el que disposa la LGT.

c) En el mètode d'estimació directa, la base imposable es calcularà, corregint, per mitjà de l'aplicació dels preceptes establits en la LIS, el resultat comptable determinat d'acord amb les normes previstes en el Codi de comerç, en les altres lleis relatives a la dita determinació i en les disposicions que es dicten en desplegament de les esmentades normes.

d) En el mètode d'estimació objectiva la base imposable es podrà determinar totalment o parcialment per mitjà de l'aplicació dels signes, índexs o mòduls en els sectors de l'activitat que determine la LIS.

En general, per tant, la base imposable es determina a partir del resultat comptable. Al seu torn, la determinació del resultat comptable es farà d'acord amb les normes mercantils: Codi de comerç, Llei de societats de capital, i, en particular, les normes que aproven el Pla general de comptabilitat.

Una vegada s'haja determinat el resultat comptable, s'hi efectuaran els ajustos positius o negatius determinats per les normes tributàries (entre altres, els previstos en els art. 11 a 24 LIS). De tal manera que, quan una despesa s'haja tingut en compte comptablement, però la norma fiscal no la considere deduïble, es produirà un ajust

positiu sobre el resultat comptable (així, per exemple, l'art. 14 LIS, estableix una sèrie de despeses que no seran fiscalment deduïbles: entre altres, els donatius i les liberalitats, les multes i sancions, les derivades de la comptabilització de l'Impost sobre societats, etc.). D'una altra part, quan un ingrés comptable no tinga aquesta consideració en la norma tributària, escau l'aplicació d'un ajust negatiu sobre el resultat comptable.

La base imposable de l'exercici vindrà determinada, finalment, després de compensar l'import de la renda anteriorment determinada, amb les bases imposables negatives procedents d'exercicis anteriors (art. 25 LIS).

## **5. La determinació del deute tributari: les deduccions de la quota**

Determinada la base imposable, el pas següent per a calcular el deute tributari ve donat per l'aplicació sobre aquesta magnitud del tipus de gravamen corresponent, el resultat del qual serà l'anomenada quota íntegra.

El tipus de gravamen està establert en l'art. 28 LIS (el tipus general és del 30 %; s'estableixen altres tipus, p.e., del 25 %, 20 % —cooperatives—, 10 % —entitats sense fins lucratiu—, 1 % —fons d'inversió—, etc.), i estan previstos altres tipus de gravamen especials en la mateixa llei (p. e., art. 114 LIS, 25% per la part de BI fins a 300.000 € per a les entitats de reduïda dimensió), o en lleis reguladores del règim tributari especial de determinats subjectes passius.

Una vegada determinada la quota íntegra, sobre aquesta es podran deduir les següents partides: determinades bonificacions (art. 33 i 34 LIS, entre altres); les deduccions per a evitar la doble imposició (art. 30, 31 i 32 LIS, entre altres); les deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats (art. 35 a 44 LIS); o els pagaments a compte (retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats).

L'aplicació de les magnituds anteriors sobre la quota íntegra donarà com a resultat final la quantitat de l'impost resultant "a ingressar" o "a tornar".

## **6. Règims especials**

Tant la LIS com altres lleis tributàries estableixen règims especials de tributació en l'Impost sobre societats, cada un amb característiques pròpies: AIE, UTES, Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges, reestructuració empresarial, consolidació fiscal, ETVE, entitats parcialment exemptes, entitats navilieres, entitats esportives, etc.

Entre aquests règims especials cal destacar, per la seua gran aplicació, el relatiu a les "empreses de reduïda dimensió", regulat en els art. 108 a 115 LIS, que s'aplica a les empreses amb un import net de xifra de negocis anual inferior a 10 milions d'euros (art. 108 LIS) i es concreta en la possibilitat que es beneficien de determinats incentius fiscals, com ara: la llibertat d'amortització (art. 109 i 110 LIS); amortització accelerada (art. 111 LIS); provisió per morositat (art. 112 LIS); amortització en cas de reinversió

(art. 113 LIS); tipus de gravamen reduït (art. 114 LIS); o, un increment d'amortització de les operacions de lísing (art. 115 LIS).

## 7. Obligacions formals

Les principals obligacions formals d'aplicació generalitzada a tots els subjectes passius es concreten en: portar la comptabilitat (art. 133 LIS), obligació de presentar declaració (art. 136 LIS) i obligació de practicar retencions i ingressos a compte de l'impost (art. 140 i 141 LIS).

No obstant això, per exemple, quant a l'obligació general de declarar, s'estableixen determinades excepcions. Entre altres, destaquem a continuació les més importants: les entitats declarades totalment exemptes per l'article 9.1 LIS o aquelles a les quals els siga aplicable el règim d'aquest article; les entitats parcialment exemptes a què es refereix l'article 9.3 LIS que complisquen amb els següents requisits (art. 136.3 LIS): a) que els seus ingressos totals no superen els 100.000 euros anuals, b) que els ingressos corresponents a rendes no exemptes sotmeses a retenció no superen els 2.000 euros anuals, i, c) que totes les rendes no exemptes que obtinguen estiguen sotmeses a retenció; els partits polítics, amb relació a les rendes exemptes; etc.

Quant al període impositiu, l'art. 26 LIS estableix que coincideix amb l'exercici econòmic de cada entitat. D'aquesta manera, si l'exercici econòmic acaba el 31 de desembre de cada any (cal tenir en compte que l'art. 26 de la Llei de societats de capital disposa que, a falta de disposició estatutària que establisca expressament el dia en què finalitza l'exercici social, aquest acabarà el 31 de desembre de cada any), el període impositiu serà de l'1 de gener al 31 de desembre. No obstant això, pot ser que els estatuts de la societat fixen un altre dia de terminació de l'exercici econòmic, per exemple el 30 de juny; en aquest cas el període impositiu és des de l'1 de juliol fins al 30 de juny de cada any.

La fixació d'aquest període impositiu és important per dues raons: la primera, perquè, com que l'Impost sobre societats és un impost periòdic, la renda que grava és l'obtinguda durant cada període impositiu (els subjectes passius de l'Impost sobre societats hauran de presentar una declaració independent per cada període impositiu); i, en segon lloc, perquè, com veurem a continuació, és el punt de referència per a fixar el període voluntari per a fer la declaració de l'impost.

No obstant el que s'ha dit en el paràgraf anterior, existeixen determinades regles particulars segons les quals, encara que no haja finalitzat l'exercici econòmic, el període impositiu s'entén conclòs; s'apliquen en els casos següents: a) quan l'entitat s'extingisca (s'entén l'extinció quan tinga lloc l'assentament de cancel·lació de la societat en el Registre mercantil; quan, en conseqüència, està obligada a presentar la seua declaració en el termini dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors al dit assentament de cancel·lació); b) quan tinga lloc un canvi de residència de l'entitat resident en territori espanyol a l'estranger; c) quan es produïska la transformació de la forma jurídica de l'entitat i això determine la no subjecció a l'Impost sobre societats de l'entitat resultant; i, d) quan es produïska la transformació de la forma jurídica de



l'entitat i això determine la modificació del seu tipus de gravamen o l'aplicació d'un règim tributari especial.

En cap cas el període impositiu pot excedir de dotze mesos.

En definitiva, la duració del període impositiu pot ser: a) de dotze mesos: coincident amb l'any natural (anomenat exercici regular), o no coincident amb l'any natural (anomenat exercici trencat); b) inferior a dotze mesos.

En el que es refereix a la meritació de l'impost, la regla general establida per l'art. 27 LIS preveu que l'Impost sobre societats es merite l'últim dia del període impositiu (hi ha una regla especial aplicable per a les SOCIMIS).

Determinats el període impositiu i la meritació, resta per comentar el període voluntari per a la realització de la declaració. Sobre això, i a diferència del que succeeix en altres figures tributàries (p. e., en l'IRPF), la declaració de l'Impost sobre societats no té un termini de presentació únic per a tots els contribuents, sinó que cada subjecte passiu té el seu propi termini, en funció de la data en què concloga el seu període impositiu.

La presentació de la declaració haurà d'efectuar-se dins dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu. Per consegüent, com a regla general, quan el exercici econòmic del subjecte passiu coincidisca amb l'any natural, el termini de presentació de les declaracions quedarà fixat en els primers 25 dies naturals del mes de juliol (és a dir, de l'1 al 25 de juliol de l'any immediat posterior a què es merite l'impost).