



Impost
sobre
Societats



ARTICLES 12 – 16 LIS

Benjamín Sevilla Bernabéu
PIF, Dret Financer i Tributari
Universitat de València

ÍNDEX

- I. BASE IMPOSABLE (*art. 10 LIS*)
- II. AMORTITZACIÓ (*art. 12 LIS*)
- III. CORRECCIONS DE VALOR: PÈRDUA PER DETERIORACIÓ (*art. 13 LIS*)
- IV. PROVISIONS (*art. 14 LIS*)
- V. DESPESES NO DEDUÏBLES (*art. 15 LIS*)
- VI. LIMITACIÓ EN LA DEDUCIBILITAT DE LES DESPESES FINANCERES
(*Art. 16 LIS*)

I. BASE IMPOSABLE

Així, doncs, constitueix la base imposable l'import de la renda obtinguda pel subjecte passiu durant el període d'imposició (minorada, afig la Llei innecessàriament, en les bases imposables negatives objecte de compensació). Aquesta definició ha de completar-se amb les regles següents:

- 1) La base imposable es determina pel règim d'estimació directa, o pel d'estimació objectiva, quan la Llei així ho estableix (sense perjudici de la utilització de l'estimació indirecta, quan no siga possible aplicar-hi els sistemes anteriors).
- 2) En el règim de determinació directa, la base imposable es calcula corregint el resultat derivat de l'aplicació de les normes comptables, mitjançant les regles establertes en la Llei. En el règim d'estimació objectiva pot determinar-se totalment o parcialment mitjançant l'aplicació de signes, índexs o mòduls.
- 3) Per a prendre-la en consideració a l'efecte de la determinació de la base imposable, és imprescindible que les despeses estiguen comptabilitzades. No passa el mateix amb els ingressos, que es tindran en compte amb independència de la comptabilització.

I. BASE IMPOSABLE

Per a determinar la base imposable hem de partir del resultat comptable.

RESULTAT COMPTABLE = INGRESSOS - DESPESES



1) Entre els **ingressos** s'han de comptar, entre altres, els ingressos propis de l'activitat (vendes, prestacions de serveis, etc.), l'augment de les existències, els treballs efectuats per a la societat, les subvencions, etc.

2) Entre les **despeses** han de comprendre's, entre altres, les compres consumides, la disminució d'existències, l'import dels serveis exteriors, els tributs, les despeses de personal (incloent-hi la seguretat social a càrrec de l'empresa), les despeses de gestió, etc.

BASE IMPOSABLE = Resultat comptable + despeses comptables no deduïbles fiscalment – ingressos comptables no computables fiscalment – despeses no comptabilitzades + ingressos no comptabilitzats – compensació BI negatives.

I. BASE IMPOSABLE

Article 10.3 LIS: “En el mètode d’estimació directa, la base imposable es calcula corregint, mitjançant l’aplicació dels preceptes establerts en aquesta Llei, el resultat comptable determinat d’acord amb les normes previstes en el Codi de comerç, en les altres lleis relatives a aquesta determinació i en les disposicions que es dicten en el desenvolupament de les citades normes”.

PLA COMPTABLE	PLA FISCAL
Codi de comerç Pla general comptabilitat Llei societats de capital 	Llei de l’IS Reglament de l’IS Lleis especials 
Resultat comptable o saldo del compte de pèrdues i guanys	Resultat fiscal o base imposable en l’IS

EI RESULTAT COMPTABLE no és igual al RESULTAT FISCAL

Perquè la norma fiscal discrepa de la norma comptable respecte de:

1. La qualificació d'ingressos i despeses
2. La valoració d'elements del balanç
3. La imputació temporal d'ingressos i despeses
4. La compensació de bases imposables negatives

LES PRINCIPALS DIFERÈNCIES FISCALS

1. AMORTITZACIÓ de l'immobilitzat i les inversions immobiliàries
2. DETERIORACIONS (art.13)
3. PROVISIONS (art.14)
4. DESPESES NO DEDUÏBLES (art.15)
5. LIMITACIÓ EN LA DEDUCIBILITAT DE LES DESPESES FINANCERES (art. 16)
6. VALORACIÓ A VALOR NORMAL DEL MERCAT
7. OPERACIONS VINCULADES
8.

II. AMORTITZACIONS (art. 12 LIS)

Concepte: Correcció valorativa que tracta de reflectir la pèrdua de valor experimentada pels béns i drets de l'immobilitzat i les inversions immobiliàries com a conseqüència del seu ús, la seua aplicació al procés productiu o el simple pas del temps.

Elements amortitzables:

- Immobilitzat intangible.
- Immobilitzat material, excepte el sòl o altres que no es deprecien amb l'ús o amb el pas del temps (obres d'art, joies...)
- Inversions immobiliàries (excepte el sòl), encara que siguin improductives.

Valoració de la depreciació efectiva: **mètodes d'amortització.**

- Segons taules.
 - De manera lineal: art. 12.1 a) LIS
 - Usant mètodes d'amortització regressiva o progressiva.
- Segons pla d'amortització proposat pel subjecte passiu a l'administració tributària. (art. 12.1.d) LIS
- Estimació justificada, per part del subjecte passiu, de la depreciació efectiva experimentada per l'actiu a amortitzar. (art. 12.1.e) LIS)

Beneficis fiscals relacionats amb l'amortització:

- Supòsits de llibertat d'amortització:
 - Article 12.3 LIS
 - Article 102 LIS: per a ERD i vinculat a la creació d'ocupació
- Supòsits d'amortització accelerada:
 - Article 103: per a ERD

III. PÈRDUES PER DETERIORACIÓ (art. 13 LIS)

Les pèrdues per deterioració constitueixen correccions valoratives d'elements de l'actiu que responen a pèrdues de valor d'aquest reversibles.

Per regla general, no constitueix despesa fiscalment deduïble la pèrdua de valor anual dels elements patrimonials. Ara bé, aquestes pèrdues per deterioració seran despeses deduïbles en el moment en què se'n produísca la transmissió o baixa en la comptabilitat.

Com a excepció a la regla general, són despesa deduïble fiscalment les pèrdues per deterioració dels crèdits derivats de possibles insolvències dels deutors quan, en el moment de la meritació de l'impost, hi concórrega alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que haja transcorregut el termini de 6 mesos des del venciment de l'obligació.
- b) Que el deutor estiga declarat en situació de concurs.
- c) Que el deutor estiga processat pel delictes d'alçament de béns.
- d) Que les obligacions hagen sigut reclamades judicialment o siguen objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual depenga el cobrament.

IV. LES PROVISIONS (art. 14 LIS)

Concepte i reconeixement comptable:

- Passius indeterminats quant a la seua quantia, el seu venciment o tots dos extrems.
- Només s'incorporen al balanç quan siga probable que l'empresa haja de desprendre's d'actius en el futur per a cancel·lar l'obligació i aquesta es puga estimar amb fiabilitat.

En general, no tenen la consideració de despesa deduïble les provisions realitzades per la societat per a fer front a despeses o responsabilitats futures, siguen certes o hipotètiques.

IV. LES PROVISIONS (art. 14 LIS)

No obstant això, **sí que seran deduïbles** les provisions següents :

- 1) Les contribucions dels promotors de plans de pensions, així com les realitzades a plans de previsió social empresarial, si s'imputen a cada partícip en la part corresponent, i les que es realitzen per a la cobertura de contingències anàlogues a les dels plans de pensions, sempre que es complisquen algunes condicions, sobretot que es transmeta de manera irrevocable el dret a la percepció de les prestacions futures.
- 2) Les contribucions efectuades per les empreses promotores previstes en la normativa europea.
- 3) Les despeses corresponents a actuacions mediambientals quan corresponguen a un pla formulat pel subjecte passiu i acceptat per l'administració tributària.
- 4) Les despeses relatives a les provisions tècniques realitzades per les entitats asseguradores, fins a l'import de les quanties mínimes legals.
- 5) Les despeses relatives a les provisions tècniques efectuades per les societats de garantia recíproca, amb càrrec al seu compte de pèrdues i guanys, fins que el fons aconseguisca la quantia mínima obligatòria. Les dotacions que excedisquen les quanties obligatòries seran deduïbles en un 75%.

V. DESPESES NO DEDUÏBLES (art. 15 LIS)

No tenen la consideració de despeses fiscalment deduïbles:

1. Les que representen una retribució dels fons propis.
2. Despeses derivades de la comptabilització de l'impost de societats.
3. Les multes, sancions penals i administratives, els recàrrecs del període executiu i el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ.
4. Les pèrdues del joc.
5. Els donatius i liberalitats.

No s'entenen com a tals, i, per això, sí que són deduïbles:

- Les despeses per atencions a clients o proveïdors amb el límit de l'1% de l'import net de la xifra de negocis.
- Les que, conforme a usos i costums, s'efectuen respecte al personal de l'empresa.
- Les de promoció directa o indirecta de les vendes o prestacions de serveis i les correlacionades amb els ingressos.
- Les retribucions als administradors per l'acompliment de funcions d'alta direcció o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat.

6. Les despeses d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic.
7. Les despeses de serveis per operacions realitzades amb persones o entitats residents en «paradisos fiscals», o que es paguen a través de residents en aquests, llevat que el contribuent prove que la despesa respon a una operació o transacció efectiva.

8. Les despeses financeres per deutes amb entitats del grup destinades a l'adquisició, a altres entitats d'ell, de participacions o aportacions de capital a entitats del grup, llevat que existisquen motius econòmics vàlids.
 9. Les despeses derivades de l'extinció de la relació laboral, comuna o especial, o de la relació mercantil d'administradors i membres de consells d'administració, o de totes dues relacions, encara que se satisfacen en diversos períodes impositius, que excedisquen, per a cada perceptor, de la quantitat major entre 1.000.000 euros o l'import establert en l'Estatut dels treballadors.
 10. Les despeses corresponents a operacions realitzades amb persones o entitats vinculades que, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent en aquestes, no generen ingrés, o estiga exempt, o estiga sotmès a un tipus de gravamen nominal inferior al 10%.
8. Les següents pèrdues per deterioració de crèdits.
- Les corresponents a crèdits deguts per entitats de dret públic, excepte que siguen objecte d'un procediment arbitral o judicial que verse sobre la seua existència o quantia.
 - Les corresponents a crèdits deguts per persones o entitats vinculades, llevat que estiguen en situació de concurs i s'haja produït l'obertura de la fase de liquidació per part del jutge competent.
 - Les corresponents a estimacions globals del risc d'insolvències de clients i deutors.

12. Les pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats respecte de la qual es done alguna de les circumstàncies següents :
- Que en el període impositiu en què es registre la deterioració s'hagueren declarat exempts els guanys patrimonials obtinguts per la transmissió de participacions.
 - Que, en cas de participació en el capital o en els fons propis d'entitats no residents al territori espanyol, en aquest període impositiu no s'hagueren sotmès a gravamen els dividendes o participacions en beneficis.
13. Les disminucions de valor originades per l'aplicació del criteri del valor raonable corresponents a valors representatius de les participacions en el capital o en els fons propis d'entitats a què es refereix la lletra anterior, que s'imputen en el compte de pèrdues i guanys, llevat que, amb caràcter previ, s'haja integrat en la base imposable, en el seu cas, un increment de valor corresponent a valors homogenis del mateix import.
14. Les pèrdues d'establiments permanents a l'estranger, i tampoc les pèrdues derivades de la seua transmissió.
- No obstant això, sí que seran fiscalment deduïbles les rendes negatives generades en cas de cessament d'activitat de l'establiment permanent. En aquest cas, l'import de les rendes negatives es minorarà en l'import de les rendes positives netes obtingudes amb anterioritat i que hagen tingut dret a l'aplicació d'un règim d'exempció o de deducció per a l'eliminació de la doble imposició, per l'import d'aquesta.

15. Les pèrdues basades en estimacions globals del risc d'insolvència de clients i deutors.

16. Les pèrdues per deterioració dels elements següents:

- L'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, inclòs el fons de comerç.
- Els valors representatius participació en el capital o en fons propis d'entitats.
- Els valors representatius de deute.

17. Les despeses per provisions (la Llei de l'IS esmenta entre elles, potser de manera innecessària, les provisions derivades d'obligacions implícites o tàcites, els costos de compliment de contractes que excedisquen els beneficis econòmics que s'espera rebre d'ells, les relatives al risc de devolucions de vendes, etc.).

18. La quota variable de l'impost sobre actes jurídics documentats que grava les escriptures públiques de préstecs amb garantia hipotecària.

VI. LÍMITS EN LA DEDUCIBILITAT DE DESPESES FINANCERES (art. 16 LIS)

Les despeses financeres són les despeses que provenen de recursos de tercers amb els quals una empresa finança la seua activitat (ex.: un crèdit o un préstec). D'aquests recursos, que són un deute, se'n deriven despeses per al negoci com són les comissions o interessos. Aquests últims són els coneguts com a despeses financeres.

La regla més important és que les despeses financeres netes només seran despesa fiscal amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici. Per despeses financeres netes s'entén l'excés de despeses financeres sobre els ingressos per la cessió a tercers de capitals propis reportats en el període impositiu, tret de:

- 1) Les despeses financeres no deduïbles per deutes amb entitats del grup.
- 2) Les despeses financeres per serveis amb residents en paradisos fiscals.
- 3) les despeses financeres d'operacions realitzades amb persones o entitats vinculades que, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent, no generen un ingrés, estiga exempt, o estiga sotmès a un tipus nominal inferior al 10%.