

María Crespo Garrido

RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA

Índice del MÓDULO

- ▶ **Tema 1:** Elementos configuradores del Impuesto sobre Sociedades
- ▶ **Tema 2:** La base imponible del impuesto sobre sociedades: introducción
- ▶ **Tema 3:** La base imponible del impuesto sobre sociedades: Amortizaciones
- ▶ **Tema 4:** La base imponible del impuesto sobre sociedades: Provisiones y gastos no deducibles
- ▶ **Tema 5:** La base imponible del impuesto sobre sociedades: Reglas de valoración
- ▶ **Tema 6:** Exenciones en la base para evitar la doble imposición interna e internacional
- ▶ **Tema 7:** Reducciones en la base imponible
- ▶ **Tema 8:** La cuota del impuesto sobre sociedades y sus beneficios fiscales: deducciones y bonificaciones
- ▶ **Tema 9:** Liquidación y gestión del impuesto sobre sociedades
- ▶ **Tema 10:** Regímenes fiscales especiales del impuesto sobre sociedades

Tema 1: INTRODUCCIÓN

1.1. Introducción y objetivos

1.2. Normativa, naturaleza y ámbito de aplicación

1.3. Hecho imponible del impuesto

1.4. Contribuyente y residencia fiscal

1.5. Entidades parcialmente exentas y con exención plena

1.6. Elementos temporales: período impositivo, devengo y
plazo de presentación

1.7. Ejemplos prácticos

1.8. Referencias bibliográficas

Tema 1 INTRODUCCIÓN

▶ OBJETIVOS DEL TEMA:

Introducción al impuesto sobre sociedades (IS) estudio de los elementos configuradores del impuesto: aspectos fundamentales: quiénes deben presentar su autoliquidación, momento en que debe presentarse y las rentas que se deben incluir.

Los **objetivos** que se pretenden conseguir en este tema son los siguientes:

Conocer la normativa reguladora del IS.

Identificar el ámbito imponible de aplicación del IS.

Identificar al contribuyente del IS.

Plazo de presentación del IS.

Tema 1: INTRODUCCIÓN

Normativa, naturaleza y ámbito de aplicación

Normativa

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Novedades aplicables a 2022:

-Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

-Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del "Plan + seguridad para tu energía (+SE)"

Nota explicativa de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo

Tema 1: INTRODUCCIÓN

Naturaleza

El IS se define como un **tributo directo, personal, sintético y periódico.**

El hecho imponible es una situación continuada en el tiempo que consiste en la obtención de renta o riqueza desde la fecha de constitución de la entidad hasta su fecha de extinción. (art.4 LIS)

Tema 1 INTRODUCCIÓN

Ámbito de aplicación

El IS se aplica en todo el **territorio español** sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra ni de las peculiaridades de los regímenes especiales de Canarias, Ceuta y Melilla. Tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno, de acuerdo con el artículo 96 de la Constitución española.

Competencia estatal.

La recaudación obtenida con el mismo como las competencias de gestión, que incluyen la gestión propiamente dicha, la recaudación, la inspección y la revisión corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Hecho imponible del impuesto

El artículo 4 (LIS): **obtención de renta**, cualquiera que sea su fuente u origen, por el contribuyente.

Renta mundial obtenida por la entidad, independientemente de donde se haya generado y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Dos **especificaciones**:

Régimen especial de las agrupaciones de interés económico (AIE) y de las uniones temporales de empresas (UTE): la obtención de renta es la imputación de las bases imponibles, gastos y demás partidas al contribuyente de este régimen especial.

Transparencia fiscal internacional, donde la obtención de renta se define como la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

Tema 1: INTRODUCCIÓN

Contribuyente

Artículo 7 de la LIS, los contribuyentes del IS son las **entidades con personalidad jurídica y algunas entidades sin personalidad jurídica residentes en el territorio español.**

La **personalidad jurídica** implica el reconocimiento de una nueva entidad, formada por una o varias personas, que tiene la capacidad de tener derechos y obligaciones desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil.

Entidad en **proceso de formación** todavía no es contribuyente del IS. Sociedades irregulares que son las que desde su creación ha transcurrido un año sin haber solicitado la inscripción en el Registro Mercantil. **Tanto las entidades en formación como las irregulares no tributan por el IS,** sino que están en el régimen de atribución de rentas.

Tema 1 INTRODUCCIÓN

Las entidades con personalidad jurídica contribuyentes del IS son, entre otras:

Las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas, comanditarias y laborales.

Las sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales.

Los entes públicos: organismos autónomos y Administraciones del Estado, autonómicas y locales.

Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación que son sociedades civiles.

Las sociedades unipersonales.

Las agrupaciones de interés económico (AIE) y las agrupaciones europeas de interés económico (AEIE).

Las agrupaciones, fundaciones, asociaciones, clubs sociales, colegios profesionales e instituciones públicas y privadas.

Las sociedades civiles con objeto mercantil, Por tanto, se excluyen las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, ni personalidad jurídica.

ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

Las entidades sin personalidad jurídica contribuyentes del IS son:

Las uniones temporales de empresas.

Los fondos de inversión.

Los fondos de capital-riesgo y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado.

Los fondos de pensiones.

Los fondos de regulación del mercado hipotecario.

Los fondos de titulización.

Los fondos de garantía de inversiones.

Los fondos de activos bancarios.

Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Tema 1: INTRODUCCIÓN

Tratamiento fiscal de las sociedades civiles(* Addenda)

A partir del 1 de enero del 2016, las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que subsistan más allá del 31 de diciembre del 2016 pasan a ser contribuyentes del IS.

Sociedad civil tenga **personalidad jurídica**: los pactos entre sus socios no deben ser secretos y debe manifestar su voluntad de actuar como una entidad frente a terceros. Debe estar constituida en escritura pública o bien en documento privado, en cuyo caso este debe ser aportado ante la Administración tributaria para la asignación de un número de identificación fiscal (NIF).

Tenga un **objeto mercantil**: realizar una actividad de producción, intercambio o prestación de servicios en un sector no excluido del mercantil.

No tienen objeto mercantil **las sociedades civiles de carácter profesional** que requieren una titulación universitaria y la inscripción en el colegio profesional correspondiente; así como las **agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y pesqueras** que tributan en el régimen de atribución de rentas.

Régimen fiscal especial de disolución y liquidación para las sociedades civiles que decidan extinguirse **antes del 31 de diciembre del 2016.**

Este régimen, regulado en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), tiene las siguientes consideraciones:

Las rentas obtenidas desde el 1 de enero del 2016 hasta su extinción siguen tributando en el régimen de atribución de rentas.

Las adjudicaciones de inmuebles no generan el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) ni el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPAJD) por el concepto de operaciones societarias.

El acuerdo de la disolución con liquidación de la sociedad debe realizarse en los primeros seis meses del año 2016.

La sociedad debe extinguirse antes de la finalización del año 2016.

Tema 1: INTRODUCCIÓN

En el momento de la liquidación, los socios solamente tributan por las rentas materializadas en efectivo.

En el caso de que la cuota de disolución percibida por los socios sea en especie, bienes o derechos, se difiere la tributación al momento en el que se materialice la transmisión de los mismos.

La cuota de disolución de cada partícipe de la sociedad se calcula de la siguiente manera:

(+) Dinero y créditos recibidos (-) deudas adjudicadas.

(-) Valor de adquisición y de titularidad:

(+) Precio abonado en las participaciones.

(+) Beneficios sociales no distribuidos producidos desde la adquisición de la participación.

(-) Beneficios sociales distribuidos.

Residencia en territorio español

El artículo 8 de la LIS considera que para que una entidad sea residente en territorio español y, por ende, contribuyente del impuesto debe ocurrir **alguno de los tres supuestos siguientes:**

Que la entidad se haya constituido conforme a la **legislación española.**

Que la entidad tenga su **sede de dirección efectiva** en territorio español.

Que la entidad tenga su **domicilio social** en territorio español.

Sede de dirección efectiva

La sede de dirección efectiva es el lugar **donde radica la dirección administrativa** y el control de las actividades de la entidad; es decir, donde se realizan las funciones generales de llevanza de la contabilidad y contratación del personal, entre otras.

Domicilio social

El domicilio social es **el que se determina en la escritura de constitución de la entidad.**

Registro Mercantil. Se regula por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que determina que el domicilio social es donde se realiza la administración y la dirección de la empresa.

Es el lugar donde se reúne el Consejo de Administración y la Junta General.

Donde se guardan determinados documentos de relevancia.

Residencia fiscal

La residencia fiscal es el lugar de **localización del obligado tributario** en sus relaciones con la Administración tributaria.

La residencia fiscal coincide con la residencia o domicilio social, siempre y cuando en la misma se realice la dirección y el control de la entidad.

En caso contrario, la residencia fiscal será aquel lugar en donde se realice la dirección y el control.

Un tercer criterio: lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Régimen de atribución de rentas

El artículo 6; las retenciones y los ingresos a cuenta que hayan soportado las **sociedades civiles sin objeto mercantil, las herencias yacentes, las comunidades de bienes** y las demás entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán a los **socios, herederos y comuneros**, respectivamente.

Tributarán de forma individual por el IS, si se trata de una entidad sujeta al mismo, o por el IRPF, si se trata de una persona física.

Entidades parcialmente exentas y con exención plena

En el IS se establecen **exenciones subjetivas** que afectan a determinadas entidades. Se pueden mencionar **cuatro regímenes** en materia de exenciones:

Regímenes de exenciones

El régimen de las entidades reguladas por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El régimen especial de las entidades parcialmente exentas, reguladas en los artículos 109, 110 y 111 de la LIS.

El régimen de las entidades totalmente exentas.

La exención de las rentas obtenidas en España por las entidades de navegación marítima y aérea residentes en el extranjero

Entidades parcialmente exentas

Entidades **no tienen ánimo de lucro**, la **exención no se aplica** sobre:

Los rendimientos de actividades económicas.

Las rentas que se derivan del patrimonio, incluidas las generadas por la titularidad y cesión de bienes.

Las rentas obtenidas en las transmisiones que no cumplen los requisitos para estar exentas.

Para ser considerada una **explotación económica** se deben dar tres **condiciones**:

La actuación por cuenta propia.

La utilización de los factores de producción, trabajo o capital.

La intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

Entidades parcialmente exentas

Las **rentas exentas** de las entidades parcialmente exentas son:

Las que se generan de la realización de su objeto social o finalidad específica.

Las derivadas de las transmisiones y adquisiciones a título lucrativo relacionadas con el objeto social.

Las derivadas de la transmisión onerosa de bienes vinculados al objeto social, siempre que se reinvierta la totalidad en nuevos bienes vinculados al objeto social.

Entidades con exención plena

El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.

Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de las CC. AA. y de las entidades locales.

El Banco de España, los fondos de garantía de depósitos y los fondos de garantía de inversiones.

El organismo de la Seguridad Social.

El Instituto de España, las Reales Academias oficiales y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia con fines similares al de la Real Academia Española.

Los organismos públicos enumerados en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración general del Estado:

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Consejo Económico y Social.

Instituto Cervantes. (...)

Período impositivo

El período impositivo del IS coincide con el **ejercicio económico** de la entidad, que en ningún caso puede ser superior a doce meses. Por lo tanto, el período impositivo puede ser de dos tipos:

Inferior a doce meses.

Igual a doce meses.

Podrá coincidir o no con el año natural, que abarca desde el 1 de enero al 31 de diciembre. Si no coincide con el año natural se denomina **período impositivo partido o quebrado**.

El contribuyente debe presentar **una declaración del IS por cada período impositivo**, independientemente de los años naturales que este abarque.

Existen cuatro **situaciones en las que el período impositivo concluye** aun cuando no haya finalizado el ejercicio económico, que son:

- La extinción de la entidad producida: con la cancelación en el Registro Mercantil.
- El cambio de residencia del territorio español al extranjero.
- La no sujeción al impuesto como consecuencia de la transformación de la forma jurídica de la entidad.
- La modificación del tipo de gravamen o régimen tributario distinto como consecuencia de la transformación de la forma jurídica de la entidad.

Devengo

Es la fecha en la que se entiende realizado el hecho imponible, se genera la obligación tributaria y se determinan las circunstancias particulares para el cálculo del impuesto.

El devengo del IS se produce el último día del período impositivo.

Plazo de presentación

Durante los **veinticinco días naturales una vez transcurridos seis meses** desde el devengo o último día del período impositivo.