

Unidad 9

Impuesto sobre Sociedades

Contenidos

- 9.1. Conceptos generales
- 9.2. Base imponible
- 9.3. Deuda tributaria
- 9.4. Gestión del impuesto
- 9.5. Régimen especial. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión
- 9.6. Contabilización del impuesto

Objetivos

- Conocer la naturaleza del Impuesto sobre Sociedades.
- Identificar los elementos del Impuesto sobre Sociedades.
- Identificar el hecho imponible y el contribuyente del IS.
- Diferenciar las operaciones sujetas, no sujetas y exentas.
- Comprender que los criterios contables y fiscales no siempre coinciden y que, por esta razón, es necesario realizar ajustes.
- Conocer los distintos ajustes que es necesario realizar para determinar la base imponible.
- Identificar el tipo impositivo que hay que aplicar para obtener la cuota íntegra.
- Conocer las deducciones y bonificaciones aplicables para calcular la cuota líquida.
- Comprender las obligaciones contables y registrar las derivadas del IS.

En esta unidad estudiaremos el Impuesto sobre Sociedades. Analizaremos su ámbito de aplicación, el hecho imponible, el contribuyente y los demás elementos tributarios de este impuesto directo.

Analizaremos la forma de obtener la base imponible y la cuota tributaria. También estudiaremos, de forma esquemática, el cálculo del gasto contable del IS y su contabilización.

Legislación

El Impuesto sobre Sociedades está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Nota: Con fecha 18-03-2015 se publicó el proyecto de real decreto xx/2015, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS), al que se hace referencia en esta unidad.

Legislación

Artículo 6. Atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la LIRPF.
2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

9.1. Conceptos generales

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. El hecho imponible se define por referencia a una persona determinada, que es la persona jurídica receptora de la renta. Es un tributo de devengo periódico.

9.1.1. Ámbito de aplicación

El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los conciertos y convenios con las Comunidades Autónomas (País Vasco, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla) y de los tratados y convenios internacionales.

9.1.2. Hecho imponible

Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado (art. 123 de la LIS).

9.1.3. Concepto 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 entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Se entenderá por **entidad patrimonial** y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Esto es, cuando su actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

9.1.4. Contribuyentes

Serán contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

- Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil (Para el año 2015: “Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles”)
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Los fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de capital-riesgo, fondos de pensiones, fondos de regulación del mercado hipotecario, fondos de titulización regulados en la Ley 5/2015, fondos de garantía de inversiones, fondos de activos bancarios, comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Las rentas obtenidas por entidades residentes en España tributarán por el IS, mientras que las rentas que obtengan las entidades no residentes tributarán por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).

Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

Ejemplo 9.1

Una comunidad de bienes que explota un negocio, ¿será contribuyente del IS?

Respuesta:

Las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica distinta de sus comuneros. No están por tanto sujetas al IS, tributando en régimen de atribución de rentas.

Ejemplo 9.2

¿Es contribuyente del IS Renfe?

Respuesta:

Renfe es una entidad sujeta y no exenta al IS. Su naturaleza jurídica es la de entidad pública empresarial y no un organismo autónomo del Estado.

9.1.5. Exenciones

Existen dos tipos de exenciones:

- **Objetivas:** para cierto hecho imponible no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Destacan en este supuesto:
 - ✓ Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (art. 21 de la LIS).
 - ✓ Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22 de la LIS).
- **Subjetivas:** para ciertos contribuyentes no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La LIS ha establecido una lista de entidades exentas, si bien, algunas de ellas solo parcialmente (entidades sin ánimo de lucro, colegios profesionales, asociaciones empresariales, sindicatos, partidos políticos, etc.). Entre las entidades totalmente exentas cabe destacar: el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, los organismos autónomos del Estado, Banco de España, etc. (art. 9 de la LIS).

Recuerda...

Las sociedades civiles, aunque pueden tener personalidad jurídica, no requieren actuación notarial para constituirse.

Las sociedades civiles tributan por el régimen de atribución de rentas, salvo las sociedades agrarias de transformación que siendo sociedades civiles tributan por el IS.

A partir de 2016 las sociedades civiles con objeto mercantil serán contribuyentes del IS.

9.1.6. Periodo impositivo y devengo del impuesto

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, sin poder exceder en ningún caso de 12 meses (art. 27 de la LIS).

El devengo del impuesto, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria, corresponde al último día del periodo impositivo (art. 28 de la LIS).

9.1.7. Esquema de liquidación

Para liquidar el Impuesto sobre Sociedades seguiremos el siguiente esquema:

Resultado contable
± Ajustes de carácter fiscal
= Base imponible previa
– Reserva de capitalización (art. 25)
– Compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores [art. 26 y disposición transitoria trigésima cuarta g)]
= Base imponible (art. 10)
× Tipo de gravamen [art. 29 y disposición transitoria trigésima cuarta i)]
= Cuota íntegra (art. 30)
– Deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32)
– Bonificaciones (art. 33 y 34)
= Cuota íntegra ajustada positiva
– Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (arts. 35 a 39)
= Cuota líquida
– Pagos fraccionados [art. 40 y disp. transitoria trigésima cuarta l), m) y n)]
– Retenciones e ingresos a cuenta [arts. 128 y 129 y disp. transitoria trigésima cuarta ñ)]
= Cuota diferencial (a ingresar o devolver) [arts. 125 y 127]

9.2. Base imponible

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. La base imponible del IS se determinará, con carácter general, en régimen de estimación directa.

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en las demás leyes relativas a dicha determinación.

Una vez determinado el resultado contable, la base imponible se obtendrá corrigiéndolo con los ajustes establecidos en la propia ley. Si el gasto contabilizado conforme al PGC y demás normas aplicables no resulta fiscalmente deducible, el contribuyente deberá realizar un ajuste positivo, incrementando su base imponible en el importe del gasto que no sea deducible. Por otra parte, si la ley permite considerar que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el que se ha contabilizado, o que el ingreso imputable es menor que el registrado contablemente, el contribuyente realizará un ajuste negativo reduciendo su base imponible en el importe correspondiente.

Ejemplo 9.3

Determinadas sanciones administrativas se registran como gastos en contabilidad pero no son deducibles fiscalmente. Esto originará una diferencia entre la base imponible del IS y el beneficio contable.

Legislación

Art. 10 del TRLIS:

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la LGT.
4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley.

9.2.1. Imputación temporal de ingresos y gastos

El artículo 11 de la LIS señala los criterios de imputación de ingresos y gastos a la base imponible, estableciendo lo que es el criterio general, el de devengo, junto con algunas excepciones, entre las que destacamos las operaciones a plazo o con precio aplazado.

Criterio de devengo: Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros (art. 11.1 de la LIS). La regla general de imputación temporal coincide contable y fiscalmente.

Operaciones a plazos o con precio aplazado: las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo (art. 11.4 de la LIS). El PGC no reconoce el principio de caja en las operaciones a plazos o con precio aplazado.

Principio de inscripción contable: no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. (art. 11.3.1º).

La LIS establece las normas a seguir en caso de discrepancia entre las normas previstas de imputación temporal y las de inscripción contable:

- Si hay discrepancia entre el principio de imputación temporal y el de inscripción contable, prevalece el del imputación temporal
- Prevalece el principio de inscripción contable en dos casos:
 - ✓ Cuando un gasto se contabilice en periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, se imputará fiscalmente en el que figure contabilizado.
 - ✓ Cuando un ingreso se contabilice en periodo impositivo anterior a aquel en que se hubiera imputado temporalmente, se imputará fiscalmente en aquel en el que figure contabilizado.

La prevalencia del principio de inscripción contable sobre el de imputación temporal está condicionado a que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

9.2.2. Amortizaciones

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia (art. 12 de la LIS).

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en la LIS y desarrollados reglamentariamente:

- a) **Amortización según tablas oficiales:** las cuotas de amortización se obtienen aplicando los coeficientes de amortización lineal según la tabla del artículo 12.1.a) de la LIS. Las tablas establecen para cada elemento patrimonial un coeficiente de amortización lineal máximo y un periodo máximo de amortización (del que se deriva el coeficiente de amortización lineal de carácter mínimo). La amortización según tablas implica una amortización constante (todos los años la misma cantidad). (Consultar arts. 4.2 y 4.3 del RIS)

Recuerda...

Ajustes extracontables:

	Ajuste
Gasto contable > Gasto fiscal	Positivo
Gasto contable < Gasto fiscal	Negativo
Ingreso contable > Ingreso fiscal	Negativo
Ingreso contable < Ingreso fiscal	Positivo

Recuerda...

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

Legislación

Algunos coeficientes de amortización lineal establecidos en el artículo 12.1.a) de la LIS

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Edificios industriales	3 %	68
Almacenes y depósitos	7 %	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2 %	100
Maquinaria	12 %	18
Elementos de transporte externo	16 %	14
Mobiliario	10 %	20
Útiles y herramientas	25 %	8
Moldes, matrices y modelos	33 %	6
Equipos electrónicos	20 %	10
Equipos para procesos de información	25 %	8
Sistemas y programas informáticos	33 %	6

Art. 12 de la LIS



Ejemplo 9.4

Una empresa de fabricación de calzado posee una máquina para preparación de cueros cuyo precio de adquisición fue de 8.000 €. Supone que el valor residual de la máquina al final de su vida útil será de 600 €. Calcula cuáles serán las cuotas de amortización máximas y mínimas si aplica las tablas oficiales.

Respuesta:

Valor a amortizar = Precio de adquisición – valor residual = 8.000 – 600 = 7.400 €.

Cuota de amortización máxima anual (según tablas) = 12 % de 7.400 = 888 €.

Cuota mínima de amortización anual (según tablas) = 7.400 €/18 años = 411,11 €.

Será deducible fiscalmente una cuota anual de amortización entre 411,11 € y 888 €.

b) Amortización según porcentaje constante (art. 12.1.b) de la LIS y art. 5 del RIS): se aplica un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización o valor contable del elemento patrimonial. El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del periodo de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

- 1,5, si el elemento tiene un periodo de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento tiene un periodo de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento tiene un periodo de amortización igual o superior a ocho años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 %.

El saldo pendiente de amortizar en el último periodo de vida útil se amortizará íntegramente en ese periodo.

Este método de amortización no será aplicable a edificios, mobiliario y enseres.

Ejemplo 9.5

Supongamos que la empresa de fabricación de calzado del ejemplo anterior elige este método para amortizar la máquina y desea hacerlo en 10 años. Calcula las cuotas de amortización de los 5 primeros años.

Respuesta:

Valor a amortizar = Precio de adquisición – valor residual = 8.000 – 600 = 7.400 €.

El número máximo de años para amortizar (según tablas) es 18.

El número mínimo de años para amortizar será $100/12 = 8,33$ años (12 es el porcentaje máximo según tablas).

La empresa puede elegir un número de años de amortización entre 8,33 y 18. Elige 10.

El coeficiente de amortización en 10 años será $= 100/10 = 10$ %.

Ponderamos el coeficiente anterior por 2,5 (por tener un periodo de amortización superior a 8 años):

Porcentaje de amortización constante a aplicar: 10 % \times $2,5 = 25$ %.

Cuota amortización año 1: 25 % de $7.400 = 1.850$ €.

Cuota amortización año 2: 25 % de 5.550 (7.400 – 1.850) = 1.387,50 €.

Cuota amortización año 3: 25 % de 4.162,50 (5.550 – 1.387,50) = 1.040,63 €.

Cuota amortización año 4: 25 % de 3.121,87 (4.162,50 – 1.040,63) = 780,47 €.

Cuota amortización año 5: 25 % de 2.341,40 (3.121,87 – 780,47) = 585,35 €.

De la misma forma calcularíamos las cuotas de amortización hasta el año 10 (en este año amortizaríamos el resto).

- c) **Método de los números dígitos** (art. 12.1.c) de la LIS y art. 6 del RIS): la suma de dígitos se determinará en función del periodo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Dicho método permite determinar cuotas de amortización tanto decrecientes como crecientes.

Este método de amortización no será aplicable a edificios, mobiliario y enseres.

Los pasos a seguir para su cálculo son:

- La sociedad decidirá el periodo en el que se desea amortizar el bien (entre el máximo y el mínimo de las tablas).
- Se asigna un valor numérico, a partir de la unidad, a cada uno de los años que constituyen el periodo de amortización. La suma de dichos valores será la suma de dígitos.
- Se divide el valor a amortizar entre la suma de dígitos obtenida, determinándose así la cuota por dígito.
- La cuota de amortización anual se obtendrá multiplicando la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda a cada periodo.
 - Si la asignación de cada valor numérico a cada uno de los años de la vida útil se realiza de forma creciente, obtendremos cuotas de amortización crecientes.
 - En caso contrario obtendremos unas cuotas de amortización decrecientes.

Ejemplo 9.6

Supongamos que la empresa de fabricación de calzado de los ejemplos anteriores elige el método de números dígitos creciente para amortizar unos troqueles que adquirió por 1.150 € y un valor residual de 100 €. Decide amortizarlos en 5 años. Calcula las cuotas de amortización.

Respuesta:

Valor a amortizar = Precio de adquisición – valor residual = 1.150 – 100 = 1.050 €.

El número máximo de años para amortizar (según tablas) es 6.

El número mínimo de años para amortizar será $100/33 = 3,03$ años (33 es el porcentaje máximo según tablas).

La empresa ha decidido hacerlo en 5 años.

A cada año se le asigna un dígito (1, 2, 3, 4 y 5) y se realiza un reparto proporcional a los dígitos asignados a cada periodo:

Cuota por dígito = Valor a amortizar/suma de dígitos = $1.050 / (1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 1.050 / 15 = 70$ €

Cuota anuales: año 1 = $70 \times 1 = 70$ €; año 2 = $70 \times 2 = 140$ €; año 3 = $70 \times 3 = 210$ €; año 4 = $70 \times 4 = 280$ €; año 5 = $70 \times 5 = 350$ €.



Legislación

Amortización de elementos usados (art. 4.3 del RIS):

Cuando el contribuyente adquiere bienes de inmovilizado usados el cálculo de la amortización se efectuará:

- Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, este podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

Legislación

Art. 7 del RIS. Planes de amortización:

1. Los sujetos pasivos podrán proponer a la Administración tributaria un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias.



- d) **Planes especiales de amortización** (art. 12.1.d) de la LIS y art. 7 del RIS): la amortización podrá ajustarse a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Podrá solicitarlo el contribuyente cuando considere que la depreciación efectiva de alguno de sus elementos de su inmovilizado no se corresponde con la amortización que pudiera resultar de la aplicación de los métodos anteriores.
- e) **Casos especiales de amortización:**

Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida

El artículo 12.2 de la LIS establece que el inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma.

Libertad de amortización

El artículo 12.3 de la LIS señala la posibilidad de amortizar libremente los siguientes elementos:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

- Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 €, hasta el límite de 25.000 € referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 € por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Ejemplo 9.7

La sociedad laboral ZACO, SLL compra una furgoneta por 23.000 € durante el tercer año desde su creación. La duración prevista será de 5 años y lo amortizará mediante cuotas lineales. Se estima que el valor residual será de 3.000 €. La sociedad decide amortizar totalmente el vehículo este año. ¿Qué ajustes extracontables habrá que realizar durante los 5 años?

Respuesta:

Las sociedades laborales tendrán libertad de amortización durante los 5 primeros años. La sociedad amortizará el vehículo contablemente en 5 años mediante cuotas anuales de 4.000 € $[(23.000 - 3.000)/5]$, pero amortizará la totalidad del vehículo, desde el punto de vista fiscal, el primer año. Esto obligará a realizar los ajustes que figuran en la siguiente tabla:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes sobre el resultado contable
1	4.000	20.000	- 16.000
2	4.000	0	+ 4.000
3	4.000	0	+ 4.000
4	4.000	0	+ 4.000
5	4.000	0	+ 4.000

El primer año hemos contabilizado un gasto de 4.000 € y fiscalmente deducimos 20.000 € (por tanto disminuimos en 16.000 € el beneficio contable para calcular la base imponible del IS). En los 4 años siguientes contabilizamos 4.000 € pero no podemos deducir fiscalmente nada (por tanto aumentamos en 4.000 € el beneficio contable para calcular la base imponible del IS).

Amortización de activos adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero

El artículo 106 de la LIS recoge un régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero que va a permitir una amortización acelerada de los bienes adquiridos, siempre que cumplan determinadas condiciones.

Fiscalmente, las cuotas satisfechas en este tipo de contrato se tratarán de la siguiente manera:

- La carga financiera tendrá siempre la consideración de gasto deducible.
- Las cuotas de recuperación del coste del bien tendrán la consideración de gasto deducible, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables.

El importe de la cantidad no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

- Para las entidades de reducida dimensión, el límite de la deducción será el resultado de aplicar el duplo del coeficiente máximo de amortización lineal según tablas multiplicado por 1,5.
- La deducción de las cantidades antes señaladas no estará condicionada a su imputación a la Cuenta de pérdidas y ganancias.

Ejemplo 9.8

Una empresa adquiere, mediante leasing, una máquina en 10.000 €, la cual tiene en tablas un coeficiente máximo del 12 %. La duración del contrato será de 5 años, con una cuota anual de 2.000 € y una opción de compra de 500 €. Calcula el gasto fiscalmente deducible.

Respuesta:

Será deducible hasta el importe de la amortización máxima permitida: 12 % de 10.000 = 1.200 €.



Legislación

Artículo 106 de la LIS

Requisitos que han de cumplir los contratos de arrendamiento financiero para poder aplicar los beneficios establecidos en el art. 106:

- El arrendador ha de ser una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.
- Los contratos tendrán una duración mínima de 2 años para bienes muebles, o de 10 años para inmuebles o establecimientos industriales.
- Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella.
- Las cuotas de recuperación del coste del bien deberán ser constantes o crecientes a lo largo de todo el contrato (este requisito no es exigible en los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015).

Ejemplo 9.9

Una sociedad adquiere un vehículo en régimen de arrendamiento financiero. El precio de adquisición es de 30.000 €, el coste financiero de 12.000 € y la duración del contrato de 4 años. Suponiendo que las cuotas del arrendamiento son las que aparecen en la tabla siguiente:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Cuota financiera	3.000	3.000	3.000	3.000
Recuperación del coste	7.500	7.500	7.500	7.500
Cuota total	10.500	10.500	10.500	10.500

Suponiendo que el coeficiente máximo de amortización según tablas es del 16 %, calcula los ajustes que tendrá que realizar la empresa durante este ejercicio y los siguientes.

Respuesta:

La empresa habrá contabilizado un gasto de 3.000 € cada año, correspondiente a la cuota financiera y una cuota de amortización anual, según tablas, de 4.800 € (16 % de 30.000) durante 4 años.

El artículo 106 de la LIS le permite deducir como gasto de recuperación del coste hasta el doble del coeficiente de amortización según tablas ($2 \times 16 \% \text{ de } 30.000 = 9.600 \text{ €}$ cada año). Como está pagando 7.500 €, este será el importe máximo que podrá deducirse cada año.

Por tanto, durante los 4 años de duración del contrato, contabilizará una amortización de 4.800 € y se deducirá fiscalmente 7.500 €. Deberá practicar un ajuste negativo de 2.700 € ($7.500 - 4.800$).

A partir del 4.º año el bien estará totalmente amortizado desde el punto de vista fiscal ($7.500 \times 4 = 30.000$) pero la amortización contable continúa realizándose durante 3 años más ($100/16 = 6,25$). Deberá practicar un ajuste positivo de 4.800 € el 5.º y 6.º año y de 1.200 € el 7.º año ($30.000 - 4.800 \times 6$).

Años	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes sobre el resultado contable
1	4.800	7.500	- 2.700
2	4.800	7.500	- 2.700
3	4.800	7.500	- 2.700
4	4.800	7.500	- 2.700
5	4.800	0	+ 4.800
6	4.800	0	+ 4.800
7	1.200	0	+ 1.200

9.2.3. Correcciones de valor por deterioro y provisiones

Son la expresión contable de las correcciones de valor por pérdidas reversibles producidas en elementos de activo, cobertura de insolvencias o cobertura de gastos o pérdidas.

A) Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 13 de la LIS):

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento patrimonial cuando su valor contable supere a su importe recuperable.

A efectos de determinar su deducibilidad fiscal rige el principio de inscripción contable (art. 11.3 de la LIS): con carácter general, cualquier pérdida no contabilizada no podrá ser gasto fiscalmente deducible.

Deterioro de existencias

La LIS no establece ninguna limitación específica por lo que las mismas serán deducibles atendiendo a su regulación contable

Insolvencias de créditos

Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias (art. 13.1 de la LIS):

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- 1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- 2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- 3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores. Como excepción, permite la deducción de dotaciones globales por insolvencias a las entidades de reducida dimensión, hasta el límite del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo (art. 104).

Ejemplo 9.10

El beneficio contable de una sociedad es de 3.500 €. Entre los gastos hay uno de 300 €, contabilizado en la cuenta 694. *Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales*, correspondiente a la deuda de un cliente por una venta realizada en septiembre. ¿Tendrá que hacer algún ajuste para obtener la base imponible del IS? ¿Qué ajuste hará en el ejercicio siguiente si el cliente paga la deuda?

Respuesta:

Tendrá que hacer un ajuste positivo de 300 € resultando una base imponible de 3.800 €, ya que no han transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

Durante el ejercicio siguiente la sociedad contabilizará un ingreso (cuenta 794) por la reversión del deterioro y tendrá que hacer un ajuste negativo de 300 € sobre el resultado del ejercicio.

Activo intangible de vida útil indefinida (art. 13.3 de la LIS)

Será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (5%).



Legislación

Artículo 13.2 de la LIS:

No serán deducibles:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley.

Legislación



En 2015 la deducción prevista en el artículo 13.3 de la LIS será del 1% para el fondo de comercio y del 2% para el resto del inmovilizado intangible de vida útil indefinida [apartados d) y e) de la disp. trans. trigésima cuarta de la LIS].

Legislación



Artículo 14.9 de la LIS:

Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.

B) Provisiones:

Desde el punto de vista contable, las provisiones son pasivos que representan obligaciones expresas o tácitas, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero en la fecha del cierre del ejercicio, indeterminadas en cuanto a su importe o a la fecha en que se producirán.

Desde el punto de vista fiscal no serán deducibles, como criterio general, los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

El artículo 14 de la LIS establece una lista de dotaciones a provisiones que no serán deducibles:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de las contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.
- Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Serán deducibles, con límites:
- Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.
- Los gastos relativos a provisiones técnicas realizadas por entidades aseguradoras.
- Los gastos relativos a provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca.
- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión.
- Las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Ejemplo 9.11

Una sociedad que vende productos con garantía ha realizado unas ventas de 12.000 €, 15.000 € y 20.000 € durante los ejercicios 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente. Durante los mismos años ha incurrido en los siguientes gastos para cubrir dichas garantías: 720 €, 750 € y 1.200 €, respectivamente. Calcula la dotación fiscalmente deducible al final del ejercicio 20X3 si las ventas con garantías vivas al final de dicho ejercicio son de 10.000 €.

Respuesta:

Calculamos el porcentaje a aplicar a las ventas vivas según el artículo 14.9 de la LIS:

$$\frac{\text{Gastos efectuados para hacer frente a las garantías en este periodo y los dos anteriores}}{\text{Ventas con garantías efectuadas en dichos periodos}} = \frac{720 + 750 + 1.200}{12.000 + 15.000 + 20.000} = 0,05681$$

Dotación máxima deducible en el periodo impositivo 20X3: $10.000 \times 0,05681 = 568,10 \text{ €}$.

9.2.4. Gastos no deducibles

Con carácter general para que un gasto sea deducible fiscalmente deberá cumplir tres requisitos: que estén contabilizados, que estén justificados (soporte documental) y que se pueda imputar al periodo impositivo que se liquida. Aún cumpliendo estos requisitos hay determinados gastos que no tendrán la consideración de deducibles en el IS.

El artículo 15 de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del IS. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades. No se consideran como tales los siguientes:
 - Los gastos por atenciones a clientes o proveedores (con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo).
 - Los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa.
 - Los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.
 - Los que se hallen correlacionados con los ingresos.
 - Las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.
- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.



Legislación

Artículo 16 de la LIS Limitación en la deducibilidad de gastos financieros:

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

...

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(Consultar el artículo 16 para mayor información)



Art. 16
de la LIS

- h) Los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
- i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:
 - 1 millón de euros.
 - El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores...
- j) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

Ejemplo 9.12

La cuenta de resultados de una empresa refleja un saldo acreedor (beneficio) de 220.000 €. En esta cuenta aparecen reflejadas las siguientes cuentas de gastos:

- (630) Impuesto sobre beneficios (50.000 €).
- (678) Gastos excepcionales (recargo por presentar fuera de plazo una declaración) (800 €).

Realiza los ajustes que correspondan para obtener la base imponible del IS.

Respuesta:

Base imponible IS: $220.000 + 50.000 + 800 = 270.800$ €.

9.2.5. Reglas de valoración: regla general y reglas especiales

Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la Cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que lo obliguen (art. 17.1 de la LIS).

Cómputo por el valor de mercado

El artículo 17.4 de la LIS establece una serie de supuestos en que los bienes deben computarse fiscalmente a su valor de mercado.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.



Legislación

Artículo 17.4 de la LIS :

Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

Salvo que en los supuestos recogidos en los puntos b), d) y f) resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Capítulo VII
del Título VII
de la LIS



Operaciones vinculadas

Según el artículo 18.1 de la LIS las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Los supuestos de vinculación están recogidos en el artículo 18.2 de la LIS.

Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los métodos enumerados en el artículo 18.4 de la LIS:

- a) Método del precio libre comparable.
- b) Método del coste incrementado.
- c) Método del precio de reventa.
- d) Método de la distribución del resultado.
- e) Método del margen neto operacional.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Exención para eliminar la doble imposición

Los artículos 21 y 22 de la LIS establecen unos supuestos de exención para:

- a) Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, que cumplan los requisitos establecidos (art. 21.1).
- b) Rentas derivadas de la transmisión de participaciones, cuando se cumplan los requisitos establecidos (art. 21.3).
- c) Las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art.22).

Las rentas obtenidas, amparadas en dichos supuestos, no se integrarán en la base imponible del IS.

9.2.6. Reducciones en la base imponible

A continuación destacamos dos situaciones que pueden dar lugar a reducciones en la base imponible del IS.

Reserva de capitalización (art. 25 de la LIS)

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general o del 30% (apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley) tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Legislación

Artículo 25.2 de la LIS:

El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

- Las aportaciones de los socios.*
- Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.*
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.*
- Las reservas de carácter legal o estatutario.*
- Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994.*
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.*
- Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.*

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.



- Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Esta reducción no podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

Compensación de bases imponibles negativas (art. 26 de la LIS)

El artículo 26.1 establece que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 % (60 % a partir de 2016) de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

La deducción tiene otros límites en el ejercicio 2015 [disp. trans. 34, letra g)].

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

El límite establecido en el primer párrafo del artículo 26.1 no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

Otras reducciones en la base imponible

Además de las dos reducciones anteriores, tenemos:

- Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23).
- Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (art. 24)

Ejemplo 9.13

Los fondos propios de una sociedad son los siguientes:

31-12-2015		13-12-2016	
Capital	180.000	Capital	180.000
Beneficios del ejercicio	35.000	Reservas	20.000
		Beneficio del ejercicio	25.000

Determinar la reducción de la reserva de capitalización.

Respuesta:

Incremento de fondos propios: $180.000 + 20.000 - 180.000 = 20.000 \text{ €}$

Reducción de la base imponible: $10\% \text{ de } 20.000 = 2.000 \text{ €}$

Siempre que se dote una reserva indisponible por dicho importe y que se mantenga durante 5 años a partir del 31-12-2016 y que el incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años.

Ejemplo 9.14

El resultado contable de una empresa durante el ejercicio 2014 ha sido de 3.600 € debiendo realizar unos ajustes extracontables negativos de 5.000 €. Durante el ejercicio 2015 el resultado contable ha sido de 1.200 €, con ajustes negativos de 1.800 €. Durante el ejercicio 2016 el resultado contable ha sido de 3.200 €, con ajustes positivos de 500 €. Calcula las bases imponibles de los tres ejercicios.

Respuesta:

Ejercicio	Rdo. contable	Ajustes	B. I. previa	Comp. B. I. negativas	B. I.
2014	3.600	- 5.000	- 1.400	0	- 1.400
2015	1.200	- 1.800	- 600	0	- 600
2016	3.200	+ 500	3.700	- 2.000	1.700

9.3. Deuda tributaria

Para su determinación seguiremos el esquema de liquidación del impuesto que hemos visto en el apartado 9.1.7.

9.3.1. Tipos de gravamen y cuota íntegra

Tipo de gravamen general: el artículo 29.1 de la LIS establece que el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este impuesto será el 25 % (28 % en 2015).

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

El tipo de gravamen del 15 % previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el artículo 5.2 de esta Ley.

Tipos de gravámenes especiales:

Contribuyente	Tipo
Las entidades de crédito	
Las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos (Ley 34/1998) (Las cooperativas de crédito y cajas rurales, al tipo general), los resultados extracooperativos, tributarán al tipo del 30 %.	30 %
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas (los resultados extracooperativos tributarán al tipo general)	20 %
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002).	10 %
Las sociedades de inversión de capital variable (Ley 35/2003). Los fondos de inversión de carácter financiero. Las sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria. El fondo de regulación del mercado hipotecario (art. 25, Ley 2/1981).	1 %
Los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones	0 %
Consultar las letras i), j) y k) de la disposición transitoria trigésima cuarta para ver los tipos de gravámenes especiales a aplicar en los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015	



Legislación

Disposición transitoria vigésima segunda de la LIS

1. Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional decimonovena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
2. Las entidades acogidas a lo dispuesto en la Disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en ella establecido, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Legislación

Disposición adicional decimonovena del RDLeg. 4/2004



Disposición adicional duodécima del RDLeg. 4/2004



Legislación

Artículo 32.1 de la LIS:

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 %, o bien que el valor de adquisición de la participación, sea superior a 20 millones de euros.*
- Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.*

Art. 32.5. *Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes.*

Cuota íntegra: se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

En el supuesto de entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

Ejemplo 9.15

La base imponible del IS de una sociedad durante el periodo impositivo 2015 ha sido de 450.000 €. Calcula la cuota íntegra si la cifra de negocios durante el ejercicio 2014 ha sido:

- 10.500.000 €.
- 9.500.000 €.

Respuesta:

- Cuota íntegra: $450.000 \times 0,28 = 126.000$ €.
- Es una empresa de reducida dimensión (cifra de negocios < 10.000.000 €):

Aplicamos lo dispuesto en la letra j) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS $300.000 \times 0,25 + (450.000 - 300.000) \times 0,28 = 75.000 + 42.000 = 117.000$ €

9.3.2. Deducciones para evitar la doble imposición internacional

Las rentas obtenidas en el extranjero son objeto de imposición en diferentes países atendiendo al Estado fuente de las mismas, y vuelven a ser objeto de imposición al integrarse en la base imponible del IS en la entidad perceptora residente en España, por tratarse del Estado de residencia de la entidad. Los artículos 31 y 32 de la LIS tratan de corregir esta doble imposición generada.

Las rentas derivadas del dividendo o de la transmisión de la participación se integran en la base imponible del socio, pero permitiendo una deducción sobre la cuota íntegra resultante.

Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 de la LIS)

Trata de corregir el hecho de que una renta obtenida por un contribuyente del impuesto sea gravada en dos Estados diferentes.

Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
 - No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.
 - Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.



- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 de la LIS).

Regula una deducción en caso de percibir dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, siempre que se cumpla una serie de requisitos relativos al porcentaje de participación (al menos del 5%) y al periodo de tenencia de la misma (un año).

Ejemplo 9.16

La Sociedad "A" ha obtenido durante el ejercicio 2016 una base imponible del IS de 40.000 €. En esta cantidad están incluidos 3.000 € correspondientes a acciones de una sociedad residente en la UE y por las que ha tributado por un impuesto similar al IS 1.200 €. Calcula la cuota íntegra ajustada de la empresa "A".

Respuesta:

Base imponible.....	40.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	10.000
Deducción doble imposición internacional (3.000 x 0,25)	(750) (menor que 1.200)
Cuota íntegra ajustada	9.250

9.3.3. Bonificaciones

Las bonificaciones suponen una minoración de la cuota íntegra consistente en aplicar un porcentaje sobre la misma derivada de las rentas bonificadas. Además, en los casos de insuficiencia de cuota íntegra no se podrán trasladar para su cómputo a ejercicios futuros, y operan sobre dicha cuota, sin minoración de las deducciones por doble imposición.

Las bonificaciones aplicables son básicamente las siguientes:

- **Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:** tendrá una bonificación del 50%, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios (art. 33 de la LIS).
- **Bonificación por prestación de servicios públicos locales:** tendrá una bonificación del 99% la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios públicos locales (art. 34 de la LIS).



Legislación

Normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (art. 39 de la LIS).

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, no puede exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y en las bonificaciones. El límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción por actividades de I+D+i, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

La deducción prevista en el artículo 36.2 (producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y de obras audiovisuales) queda excluida del límite a que se refiere el apartado anterior. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad.

Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante 5 años, o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

(Consultar el artículo 39.2 para más información)



Art. 39.2 de la LIS

9.3.4. Deduciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Estas deducciones se practicarán una vez realizadas las deducciones por doble imposición internacional (artículos 31 y 32) y las bonificaciones (artículos 33 y 34).

a) Dedución por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 de la LIS)

La realización de actividades de **investigación y desarrollo** dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra. La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, constanding específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

El porcentaje de deducción será el 25 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. Si los gastos fuesen superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 25 % hasta dicha media y el 42 % sobre los gastos que excedan de esa media.

Se practicará una deducción adicional del 17 % del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

Además, será aplicable una deducción del 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

La realización de actividades de **innovación tecnológica** dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra. La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica. El porcentaje de deducción será el 12 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

b) Dedución por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 de la LIS)

1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 20% respecto del primer millón de base de la deducción y del 18% sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción. La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas.

Al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros.

2. El artículo 36.2 establece una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, en el caso de producciones internacionales, siempre que dichos gastos sean, al menos, de 1 millón de euros. La base de la deducción estará constituida por los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona y por los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros.
3. El artículo 36.3 establece una deducción del 20% de los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades, minorada en el importe de las subvenciones recibidas. La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

c) Deducciones por creación de empleo (art. 37 de la LIS)

1. Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el RD Ley 3/2012, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.
2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:
 - El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
 - El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, 3 meses antes del inicio de la relación laboral.

d) Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 de la LIS)

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.



Legislación

Artículo 37.3 de la LIS

Las deducciones previstas en los apartados anteriores (apartados 1 y 2 del artículo 37) se aplicarán en la cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de su inicio.

El trabajador contratado que disfruta de derecho a una de las deducciones previstas en este artículo no se computará a efectos del incremento de plantilla para la libertad de amortización de las entidades de reducida dimensión (art. 102 de esta Ley).

Artículo 37.4

En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.

2. La cantidad a deducir será de 12.000 euros si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%.
3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 102 de esta Ley.

Ejemplo 9.17

Los gastos en investigación y desarrollo de una empresa han sido de 9.000 € en 2013 y 12.000 € en 2014. En 2015 los gastos por estos conceptos han ascendido a 15.000 €. Calcula el importe que podrá deducirse de la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo 2015 por este concepto.

Respuesta:

Media de los dos años anteriores: $(9.000 + 12.000)/2 = 10.500$ €

Deducción: $25\% \text{ de } 10.500 + 42\% \text{ de } (15.000 - 10.500) = 2.625 + 1.890 = 4.515$ €.

Ejemplo 9.18

Una empresa inicia su actividad en Mayo de 2015. En septiembre del mismo año suscribe un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a emprendedores con un trabajador de 27 años que acaba de graduarse. Indica si tiene derecho a alguna deducción, su importe y en qué periodo impositivo podrá practicarla.

Respuesta:

Tendrá derecho a una deducción por creación de empleo de 3.000 € sobre la cuota íntegra del periodo impositivo 2016 (correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año del contrato).

Ejemplo 9.19

Una entidad tiene en su plantilla durante el ejercicio 2014 a los siguientes trabajadores: 6 trabajadores a jornada completa y 4 a jornada parcial, 5 trabajadores con un grado de discapacidad del 33% y 1 trabajador con un grado de discapacidad del 65%.

Durante el ejercicio 2015 la empresa contrata a los siguientes trabajadores: el día 1 de abril, 2 trabajadores a jornada completa con un grado de discapacidad del 33% y el 1 de septiembre, un trabajador a jornada completa con un grado de discapacidad del 65%.

¿Qué deducción podrá practicar la sociedad en el ejercicio 2015 por creación de empleo para trabajadores con discapacidad?

Respuesta:

Deducción: $(9.000 \times 2 \times 9/12) + (12.000 \times 1 \times 4/12) = 13.500 + 4.000 = 17.500$ €

Cuota líquida: Cuota íntegra – Deducciones por doble imposición internacional – Bonificaciones – Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

9.3.5. Retenciones e ingresos a cuenta. Pagos fraccionados

El artículo 41 de la LIS establece que serán deducibles de la cuota íntegra las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones que resulten de aplicación al contribuyente por este Impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

■ Retenciones e ingresos a cuenta

La entidad pagadora de una determinada renta debe deducir, del importe total a satisfacer, una determinada cantidad en concepto de retenciones que luego ingresará en el Tesoro en los plazos que corresponda.

El sujeto obligado a retener deberá presentar declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiera producido la práctica de éstas. Asimismo presentará un resumen anual de retenciones.

Asimismo, la entidad perceptora de la renta, al hacer su declaración del IS, restará las cantidades que le han sido retenidas en ese mismo periodo del importe de la cuota que resulte. Las retenciones son una parte del impuesto que ya ha pagado anticipadamente vía retención.

Cuando las rentas que se satisfacen no son dinero, sino que son en especie (es decir se entregan bienes), en vez de hacer la denominada retención, se hará un “ingreso a cuenta” del IS.

Con carácter general, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta es el 19% (para el año 2015: 20% hasta el 11 de julio y 19,50% a partir del 12 de julio).

■ Pagos fraccionados

El artículo 40.1 de la LIS establece que en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Existen dos métodos diferentes para el cálculo del importe de los pagos fraccionados:

- a) La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día del mes que corresponda (abril, octubre o diciembre), minorada en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes. La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18% (art. 40.2 de la LIS).
- b) La cuantía del pago fraccionado (art. 40.3), es igual al resultado de aplicar el *porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto* sobre la parte de base imponible del periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (en caso de que el periodo impositivo no coincida con el año natural, la base imponible se calculará desde el inicio del ejercicio económico hasta el 31-03, el 30-09 y el 30-11, respectivamente). Sobre la cuota así calculada se deducen las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

Esta modalidad tendrá carácter opcional, pero será obligatoria para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

El artículo 40.4 establece que los porcentajes previstos en los dos apartados anteriores podrán ser modificados por la LPGE.



Legislación

El artículo 128.1 establece que están obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, las personas físicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

Plazo para presentar la Declaración-liquidación:

- Trimestral: primeros 20 días de abril, julio, octubre y enero.
- En los veinte primeros días del mes de enero deberá presentar un resumen anual.

Recuerda...

Para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015 sea al menos de 20 millones de euros, se ha establecido un pago fraccionado mínimo igual al 12% del resultado positivo de la Cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, minorado en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo.

El porcentaje será del 6% para entidades en las que al menos el 85% de sus ingresos correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 o 22 de esta Ley.

[Letra m) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS]

Recuerda...

[Letra n) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS]

El *porcentaje* al que refiere el art. 40.3, para los periodos impositivos que se inicien en el año 2015, será:

Importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015	Porcentaje aplicable
Hasta 6.000.000 de euros	5/7 x Tipo de gravamen (redondeado por defecto)
> 6.000.000 € e < 10.000.000 €	5/7 x Tipo de gravamen (redondeado por defecto)
≥ 10.000.000 € e < 20.000.000 €	15/20 x Tipo de gravamen (redondeado por exceso)
≥ 20.000.000 € e < 60.000.000 €	17/20 x Tipo de gravamen (redondeado por exceso)
≥ 60.000.000 €	19/20 x Tipo de gravamen (redondeado por exceso)

Ejemplo 9.20

Calcula el importe de los pagos fraccionados, correspondientes al periodo impositivo 2016, de una sociedad de la que conocemos la siguiente información:

	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015
Cuota íntegra	25.000	40.000
Bonificaciones	450	500
Deducciones	1.000	1.200
Retenciones	1.100	1.400

Respuesta:

Primer pago (20-04-2016): 18 % de $(25.000 - 450 - 1.000 - 1.100) = 4.041$ € (se calcula sobre la cuota del último periodo declarado, el 2014. La declaración del 2015 se presentará en julio de 2016.

Segundo pago (20-10-2016): 18 % de $(40.000 - 500 - 1.200 - 1.400) = 6.642$ € (se calcula sobre la cuota del último periodo declarado, el 2015.

Tercer pago (20-12-2016): 18 % de $(40.000 - 500 - 1.200 - 1.400) = 6.642$ €.

Ejemplo 9.21

Conocemos los siguientes datos de una empresa, relativos al ejercicio 2016:

	Base imponible	Retenciones
1 de enero a 31 de marzo	60.000	230
1 de enero a 30 de septiembre	150.000	410
1 de enero a 30 de noviembre	210.000	630

Calcula los pagos fraccionados a realizar durante el año 2016 por la modalidad del art. 40.3 de la LIS, suponiendo que el tipo de gravamen es el 25 %.

Respuesta:

Porcentaje a aplicar: $5/7 \times$ tipo de gravamen = $5/7 \times 25 = 17$ %.

Primer pago fraccionado: 17 % de $60.000 - 230 = 10.200 - 230 = 9.970$ €.

Segundo pago fraccionado: 17 % de $150.000 - 410 - 9.970 = 25.500 - 410 - 9.970 = 15.120$ €.

Tercer pago fraccionado: 17 % de $210.000 - 630 - 9.970 - 15.120 = 35.700 - 630 - 9.970 - 15.120 = 9.980$ €.

Ejemplo 9.22

Una empresa ha obtenido en el ejercicio 2016 un beneficio contable de 73.800 €. Conocemos los siguientes datos con respecto a dicho ejercicio:

- Ha contabilizado 2.690 € correspondientes a diversas multas.
- Ha realizado regalos a varios socios valorados en 4.300 €.

Realizó un contrato indefinido a un trabajador con discapacidad, por lo que tiene derecho a una deducción de 6.000 € (art. 38 de la LIS).

Le han practicado 590 € de retenciones y ha realizado pagos fraccionados por importe de 6.350 €. El tipo impositivo es del 25 %.

Calcula la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2016.

Respuesta:

Al beneficio contable habrá que practicarle diversos ajustes (multas y regalos) para calcular la base imponible:

Beneficio contable	73.800
Ajustes: Multas	+ 2.690
Regalos	+ 4.300
Base imponible	80.790
Cuota íntegra (25 % de 80.790)	20.197,50
Deducciones contrato trabajador con discapacidad	- 6.000
Cuota líquida	14.197,50
Retenciones	- 590
Pagos fraccionados	- 6.350
Cuota diferencial (a ingresar)	7.257,50

9.4. Gestión del impuesto

El artículo 124.1 de la LIS establece que los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (normalmente el 25 de julio del año siguiente).

Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Hacienda (art. 125.1 de la LIS).

Los modelos aprobados por el Ministerio de Hacienda en la actualidad (2015) para realizar las declaraciones de IS son, los siguientes:

Pagos fraccionados:

202 > *Pago fraccionado Régimen General* (se realizará exclusivamente por vía telemática).

222 > *Pago fraccionado Régimen de Tributación de los Grupos de Sociedades* (exclusivamente por vía telemática).

Declaración-liquidación:

200 > *Declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (presentación telemática o el formato en papel obtenido mediante el programa de ayuda www.agenciatributaria.es > Descarga de programas de ayuda > Sociedades e IRNR > Ejercicio 201X > Modelo 200).

220 > *Declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades-Régimen de tributación de los grupos de sociedades* (presentación telemática).

Devoluciones: cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria deberá devolver el exceso de oficio en el plazo de seis meses (art. 127 de la LIS).

Recuerda...

De acuerdo con el artículo 124 de la LIS estarán exentos de presentar declaración del IS los contribuyentes totalmente exentos (art. 9.1 de la LIS). Los contribuyentes parcialmente exentos, a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la LIS, estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Art. 9
de la
LIS



Obligaciones contables: los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen (art. 120 de la LIS).

9.5. Régimen especial. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión

Recuerda...

PGC. Norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determina deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

La LIS establece algunos regímenes especiales aplicables a determinadas entidades. Entre estas están las empresas de reducida dimensión, para las que los artículos 101 a 105 establecen determinados incentivos fiscales.

El artículo 101 establece su ámbito de aplicación: Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.

Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

Libertad de amortización (art. 102)

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses. La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Amortización acelerada de los elementos nuevos (art. 103)

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los elementos del inmovilizado intangible de vida útil indefinida a que se refiere el artículo 13.3 de esta Ley, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado

Legislación

Artículo 13.3 de la LIS:

Será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.





El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art. 104)

En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de esta Ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior (consultar epígrafe 9.2.3 de esta unidad).

Reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105)

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo general de gravamen (art.29.1), podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe. La minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.
2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.
3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior. La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible.

Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 106)

El artículo 106 de la LIS, señala que, para las entidades de reducida dimensión, el límite de la deducción de la parte de la cuota satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien será el resultado de aplicar el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5, en lugar del doble establecido con carácter general para el resto de las entidades (art. 106.6).

Ejemplo 9.23

La base imponible de una sociedad de reducida dimensión es de 70.000 €. Calcula la cuota íntegra de la sociedad si ha decidido aplicar la reserva de nivelación de bases imponibles regulada en el artículo 105 de la LIS.

Respuesta:

Base imponible previa.....	70.000
Reserva de nivelación (10% de 70.000)	(7.000)
Base imponible	63.000
Cuota íntegra (25% de 63.000)	15.750



Legislación

Artículo 105.4 de la LIS:

La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

Artículo 105.5 de la LIS.

Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley ...



Legislación

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015

Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

1º Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €, al tipo del 25%.

2º Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28%.

[Letra j) de la disp. trans. trigésima cuarta de la LIS]

9.6. Contabilización del impuesto

En los puntos anteriores hemos estudiado el esquema de liquidación del impuesto sobre sociedades desde el punto de vista fiscal. A continuación lo estudiaremos desde el punto de vista contable.

Cálculo del gasto contable por el impuesto sobre sociedades:

El Plan General de Contabilidad considera que el gasto (o ingreso) por impuesto devengado tiene dos componentes distintas:

- **Impuesto corriente (gasto o ingreso):** es el impuesto a pagar (o a devolver) como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Su importe se recogerá en la cuenta (6300) *Impuesto corriente*.

El registro contable del impuesto corriente se hará mediante un asiento como el siguiente:

(6300) Impuesto corriente [Cuota líquida]	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta
(4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos [Si cuota líquida < Ret. y pagos a cta.]	o	(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades [Si cuota líquida > Ret. y pagos a cta.]

- **Impuesto diferido (gasto o ingreso):** parte del impuesto que se espera recuperar o pagar en un futuro como consecuencia de las **diferencias temporarias** que surgen a causa de la diferente valoración contable y fiscal de los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Se contabiliza en la cuenta (6301) *Impuesto diferido*.

Las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

- **Diferencias temporarias impositivas:** las que darán lugar a mayores cantidades a pagar (o menores cantidades a devolver) por impuestos en ejercicios futuros. Generarán un **pasivo por impuesto diferido**. El importe de los pasivos por diferencias impositivas originadas en el ejercicio se recogerá en la cuenta (479) *Pasivos por diferencias temporarias impositivas*.
- **Diferencias temporarias deducibles:** darán lugar a menores cantidades a pagar (o mayores cantidades a devolver) por impuestos en ejercicios futuros. Generan **activos por impuestos diferidos**. Se recogen en la cuenta (4740) *Activos por diferencias temporarias deducibles*.

También generarán un activo por impuesto diferido las **pérdidas fiscales contabilizadas** y las **deducciones pendientes de aplicación** fiscal.

El crédito impositivo derivado de las deducciones pendientes de aplicación se recogerá en la cuenta (4742) *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar*.

El crédito impositivo derivado de la base imponible negativa obtenida en el ejercicio se recogerá en la cuenta (4745) *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio*.

Recuerda...

Diferencia temporaria imponible	
Activo	Base fiscal < Valor contable
Pasivo	Base fiscal > Valor contable
Diferencia temporaria deducible	
Activo	Base fiscal > Valor contable
Pasivo	Base fiscal < Valor contable

Recuerda...

Las diferencias temporarias tienen su origen en:

- Amortizaciones a ritmos distintos (fiscal y contable).
- Deterioros de valor y provisiones no deducibles fiscalmente en el ejercicio.
- Ventas a plazos.
- Adquisiciones a título gratuito.
- Operaciones de arrendamiento financiero.

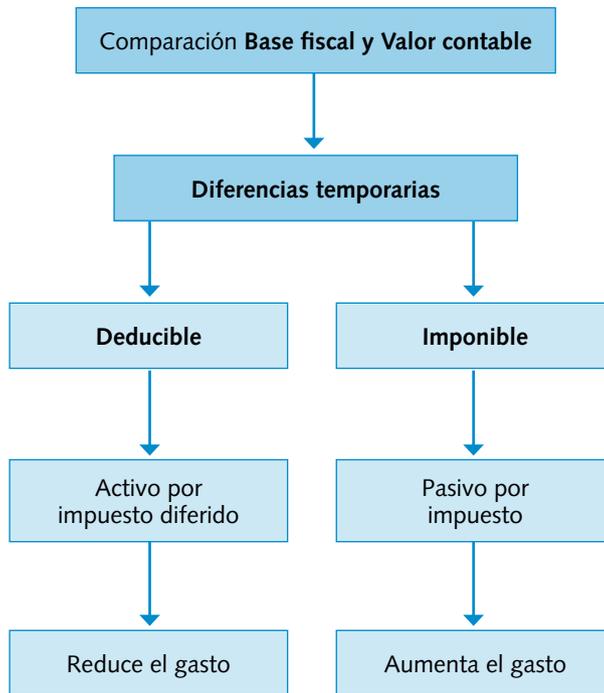


Figura 9.1. Tipos de diferencias temporarias.

Para el cálculo de la cuota a pagar (o a devolver) utilizaremos el siguiente esquema:

Liquidación del impuesto/Cálculo de la cuota a pagar (o a devolver)	
Resultado contable antes de impuestos ± Diferencias permanentes ± Diferencias temporarias – Diferencia temporaria imponible + Diferencia temporaria imponible (reversión) + Diferencia temporaria deducible – Diferencia temporaria deducible (reversión)	
= RESULTADO FISCAL – Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	
= BASE IMPONIBLE × Tipo de gravamen	
= CUOTA ÍNTEGRA – Deducciones y bonificaciones	
= CUOTA LÍQUIDA (positiva o cero) – Retenciones y pagos a cuenta	
= CUOTA DIFERENCIAL (positiva o negativa)	

A continuación veremos algunos ejemplos:

Ejemplo 9.24

La empresa AB presenta en el ejercicio 20X2 un resultado antes de impuestos -80.000 € y generó derechos por deducciones por 4.000 €. Retenciones, 1.800 €.

El resultado de la empresa AB, durante el ejercicio 20X3, fue de 125.000 €. No existen diferencias valorativas en este ejercicio. Deducciones: 4.000 €. Retenciones: 1.200 €.

Contabilizar el impuesto sobre beneficios en los dos años.

Respuesta:

En el ejercicio 20X2 la empresa AB podrá contabilizar como activo el derecho a compensar las pérdidas del ejercicio y otro activo por las deducciones generadas en el ejercicio que quedan pendientes de aplicar.

No existirá impuesto corriente pero solicitará la devolución de los importes adelantados en concepto de retención.

1.800	(4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	1.800
-------	--------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------	-------

Impuesto diferido:

20.000	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 20X2			
4.000	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	a	(6301) Impuesto diferido	24.000

El resultado contable después de impuestos será: $-80.000 - (-24.000) = -56.000$ €

En el ejercicio 20X3 podrá compensar las pérdidas y las deducciones pendientes de aplicar:

Liquidación del impuesto	
Resultado contable antes de impuestos	125.000,00
± Diferencias permanentes	0
± Diferencias temporarias	0
= RESULTADO FISCAL	125.000,00
– Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-80.000,00
= BASE IMPONIBLE	45.000,00
× Tipo de gravamen	25%
= CUOTA ÍNTEGRA	11.250,00
– Deducciones y bonificaciones	-8.000,00
= CUOTA LÍQUIDA	3.250,00
– Retenciones y pagos a cuenta	-1.200,00
= CUOTA DIFERENCIAL	2.050,00

Contabilización del impuesto corriente y diferido:

3.250	(6300) Impuesto corriente	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	1.200
			(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	2.050

24.000	(6301) Impuesto diferido	a (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 20X2	20.000
		(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	4.000

Ejemplo 9.25

La empresa AC presenta en el ejercicio 20X2 un resultado antes de impuestos de 300.000 €. Durante el ejercicio ha pagado una sanción administrativa de 350 €. Ha adquirido al principio de este año una máquina por 40.000 €, que tendrá una vida útil de 10 años (aplicará la libertad de amortización por ser de reducida dimensión y cumplir los requisitos del artículo 102: incremento de plantilla). También ha contabilizado una pérdida por deterioro de créditos comerciales, por importe de 2.000 € que no será deducible en este ejercicio pero lo será en los siguientes.

Tiene derecho a deducciones por 900 €. Le han practicado retenciones por importe de 200 €. Los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio han ascendido a 8.000 €.

Calcular y contabilizar el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 20X2.

Respuesta:

La empresa amortizará la máquina durante 10 años a 4.000 €/año. Fiscalmente deducirá toda la amortización el primer año. Por tanto, el primer año se producirá una diferencia temporaria imponible de 36.000 € (40.000 – 4.000). El deterioro será una diferencia temporaria deducible.

Liquidación del impuesto	
Resultado contable antes de impuestos	300.000,00
± Diferencias permanentes (sanción)	+ 350,00
± Diferencias temporarias	
– Diferencia temporaria imponible [máquina]	– 36.000,00
+ Diferencia temporaria imponible (reversión)	
+ Diferencia temporaria deducible [deterioro]	+ 2.000,00
– Diferencia temporaria deducible (reversión)	
= RESULTADO FISCAL	266.350,00
– Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	0
= BASE IMPONIBLE	266.350,00
× Tipo de gravamen	25%
= CUOTA ÍNTEGRA	66.587,50
– Deducciones y bonificaciones	– 900,00
= CUOTA LÍQUIDA	65.687,50
– Retenciones y pagos a cuenta	– 8.200,00
= CUOTA DIFERENCIAL	57.487,50

Contabilización del impuesto corriente:

65.687,50	(6300) Impuesto corriente	a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	8.200
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	57.487,50

(continúa)

(continuación)

Impuesto diferido:

9.000	(6301) Impuesto diferido (25% de 36.000) máquina	a	(479) Pasivos por diferencias temporarias im- ponibles	9.000
500	(4740) Activos por diferencias temporarias de- ducibles (25 % de 2.000) deterioro	a	(6301) Impuesto diferido	500

Ejemplo 9.26

La empresa AC del ejemplo anterior ha obtenido un resultado antes de impuestos de 400.000 € durante el ejercicio 20X3. El cliente para el que había dotado deterioro el ejercicio anterior ha resultado definitivamente fallido. Ha vendido un elemento de inmovilizado obteniendo un beneficio de 9.000 €.

Tiene derecho a deducciones por 1.500 €. Le han practicado retenciones por importe de 300 €. Los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio han ascendido a 10.000 €.

Calcular y contabilizar el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 20X3.

Respuesta:

Habrá que tener en cuenta también la reversión de la diferencia temporaria imponible (4.000 €) correspondiente a la máquina que adquirió el ejercicio anterior.

Liquidación del impuesto	
Resultado contable antes de impuestos	400.000,00
± Diferencias permanentes	
± Diferencias temporarias	
– Diferencia temporaria imponible	
+ Diferencia temporaria imponible (reversión) [máquina]	+ 4.000,00
+ Diferencia temporaria deducible	
– Diferencia temporaria deducible (reversión) [deterioro]	– 2.000,00
= RESULTADO FISCAL	402.000,00
– Bases imponibles negativos ejercicios anteriores	0
= BASE IMPONIBLE	402.000,00
× Tipo de gravamen:	25%
= CUOTA ÍNTEGRA	100.500,00
– Deducciones y bonificaciones	– 1.500,00
= CUOTA LÍQUIDA	99.000,00
– Retenciones y pagos a cuenta	– 10.300,00
= CUOTA DIFERENCIAL	88.700,00

Contabilización del impuesto corriente:

99.000	(6300) Impuesto corriente	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	10.300
			(4752) Hacienda Pública, acreedora por impues- to sobre sociedades	88.700

Impuesto diferido:

1.000	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25 % de 4.000) máquina - reversión	a	(6301) Impuesto diferido	1.000
500	(6301) Impuesto diferido (25% de 2.000) deterioro - reversión	a	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	500

Enlaces de interés

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

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

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-14600>

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-9364>

Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-13416>

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l16-2012.html

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-11331>

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-7765

Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.

Nota: Seleccionar "TEXTO CONSOLIDADO" para ver las posibles modificaciones sufridas por la norma

1. Señala qué afirmaciones son verdaderas (V) y qué afirmaciones son falsas (F).

- | | V | F |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 1.1. El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo progresivo. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.2. El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo proporcional. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.3. Son contribuyentes del IS las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.4. Los fondos de inversión y las uniones temporales de empresas son contribuyentes del IS | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.5. Las rentas obtenidas por las sociedades no residentes en España tributarán por el IS. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.6. Las rentas obtenidas por las sociedades no residentes en España tributarán por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.7. El Estado y las Comunidades Autónomas están exentos de tributar por el IS | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.8. La base imponible se calcula restando al beneficio contable antes de impuestos las deducciones y bonificaciones | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.9. La base imponible será igual al beneficio contable \pm ajustes extracontables. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.10. La cuota íntegra del IS será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 2 %. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.11. La cuota íntegra del IS será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que le corresponda a cada empresa | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.12. Los organismos del Estado deben declarar por el IS | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.13. La cuota líquida será igual a la cuota íntegra menos las deducciones y las bonificaciones a las que tenga derecho la empresa. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.14. Una de las deducciones a las que tienen derecho todas las empresas es la amortización acelerada | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.15. Las empresas de reducida dimensión tendrán un tipo de gravamen del 25% a partir del 1 de enero de 2016 | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

2. Señala la opción correcta:

2.1. El impuesto sobre sociedades es:

- Un impuesto directo.
 Un impuesto indirecto.
 Una tasa.

2.2. Son contribuyentes del IS:

- Las sociedades mercantiles.
 Las sociedades civiles en general.
 Las sociedades no residentes.

- 2.3. Estarán exentos de tributar por el IS:**
- Las empresas cuyo volumen de operaciones no haya superado los 6.000.000 €.
 - Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
 - Los fondos de pensiones.
- 2.4. Se considerarán residentes en territorio español las entidades que:**
- Tengan su domicilio social en territorio español.
 - Realicen operaciones en territorio español.
 - Tengan socios españoles.
- 2.5. El domicilio fiscal de una sociedad será:**
- El domicilio de los almacenes de la empresa.
 - El lugar donde realice la mayoría de sus ventas.
 - Aquel en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección.
- 2.6. Son gastos fiscalmente deducibles:**
- Las multas y sanciones penales y administrativas.
 - Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores.
 - Las pérdidas del juego.
- 2.7. Se consideran empresas de reducida dimensión cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a:**
- 6 millones de euros.
 - 10 millones de euros.
 - 6.010.121,04 euros.
- 2.8. La cuota líquida del IS es igual a:**
- La cuota íntegra menos las retenciones.
 - La cuota íntegra menos los pagos fraccionados.
 - La cuota íntegra menos las deducciones y bonificaciones.
- 2.9. Los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación del IS en los primeros 20 días naturales de los meses:**
- Abril, julio, octubre y enero.
 - Abril, octubre y diciembre.
 - Abril, septiembre y diciembre.
- 2.10. En el IS el tipo de gravamen del 30 % se aplicará a:**
- Las cooperativas de crédito.
 - Las entidades de crédito.
 - Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas.

Ejercicios finales

1. La empresa «A» adquiere una máquina usada por 5.000 € y se estima que no tendrá valor residual. El coeficiente lineal máximo según tablas es del 12 % y el periodo máximo de 18 años. Calcula las cuotas de amortización anual admisible como gasto fiscal.
2. La empresa «B» compra un bien a la empresa «Z» por 12.000 €. La empresa «Y» había adquirido este bien por 20.000 €. El coeficiente máximo de amortización según tablas es del 15 %. Calcula las cuotas de amortización que serán fiscalmente deducibles.
3. La empresa «C» desea amortizar por el sistema de porcentaje constante una maquinaria cuyo coeficiente máximo de amortización por tablas es del 12 % y su periodo máximo de amortización es de 18 años. Su precio de adquisición es de 50.000 € y su valor residual del 8 % del precio de adquisición. La empresa desea amortizar la máquina en 10 años. Calcula las cuotas de amortización.
4. La empresa «D» quiere amortizar por el método de números dígitos, en el periodo más corto posible, un equipo electrónico cuyo precio de adquisición fue de 7.500 €, sin valor residual. El coeficiente máximo según tablas es del 20 % y el periodo máximo 10 años. Calcula las cuotas de amortización.
5. La empresa «E» compró un equipo electrónico por 9.000 € y desea amortizarlo por el sistema de porcentaje constante. Desea amortizarlo en 6 años y estima que el valor residual del equipo será de 500 €. Las tablas oficiales fijan para este elemento un coeficiente máximo del 20 % y un periodo máximo de 10 años. Calcula las cuotas de amortización.
6. Resuelve el ejercicio anterior por el método de números dígitos.
7. Una sociedad adquiere un elemento de inmovilizado en régimen de arrendamiento financiero. El precio de adquisición es de 42.000 €, el coste financiero de 16.000 € y la duración del contrato de 5 años. Las cuotas del arrendamiento son las que aparecen en la tabla siguiente:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Cuota financiera	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200
Recuperación del coste	8.400	8.400	8.400	8.400	8.400
Cuota total	11.600	11.600	11.600	11.600	11.600

Suponiendo que el coeficiente máximo de amortización según tablas es del 18 %, calcula los ajustes que tendrá que realizar la empresa durante este ejercicio y los siguientes.

8. Durante el periodo impositivo 20X3 la sociedad «F» ha contabilizado una pérdida por deterioro de créditos por operaciones comerciales por importe de 700 €, que corresponde a un deudor en situación de concurso de acreedores. El vencimiento de la deuda se produjo en mayo de 20X3. ¿Es deducible este gasto en el IS?
9. ¿Será deducible el gasto del ejercicio anterior si el deudor fuese un organismo público?
10. ¿Será deducible el gasto anterior si el deudor fuese un cliente moroso cuya deuda venció en agosto de 20X3?
11. Durante el ejercicio 20X3 la sociedad «G» gira una letra de cambio a 90 días por importe de 70.000 € a la empresa «Y» por un servicio prestado. La sociedad «Y» ha sido declarada en situación de concurso. Esta sociedad tiene contratado un seguro con una entidad de crédito y caución para sus operaciones con clientes por importe de 50.000 €. ¿Es deducible la pérdida por deterioro?
12. Los saldos de deudores de la sociedad «H», al final de un ejercicio ascienden a 200.000 €. La sociedad realiza una dotación global por insolvencias por importe de 3.000 €. ¿Es deducible fiscalmente esta dotación?
13. ¿Qué cantidad podría deducirse la empresa «H» del ejercicio anterior si se tratase de una empresa de reducida dimensión?

14. La sociedad «I» posee los siguientes valores de renta fija admitidos a cotización en bolsa:

- 150 títulos adquiridos a 5,7 € y con cotización al cierre del ejercicio de 5,4 €.
- 130 títulos adquiridos a 5,3 € y con cotización al cierre del ejercicio de 5,6 €.
- 190 títulos adquiridos a 5,6 € y con cotización al cierre del ejercicio de 5,3 €.

Calcula la cantidad que podrá deducirse por deterioro.

15. Una sociedad vende máquinas con garantía de reparaciones. Las ventas realizadas y los gastos por reparaciones de los tres últimos ejercicios aparecen en la siguiente tabla:

Año	Ventas con garantía	Gastos derivados de la garantía
1	8.500.000	15.000
2	6.800.000	18.000
3	7.300.000	16.000

Al final del año 3 quedan ventas con garantía vigente por importe de 3.800.000 €. Calcula el importe que podrá deducirse por dotación a la provisión por garantía de reparaciones.

16. En la cuenta de resultados del ejercicio de una empresa se han incluido los siguientes gastos:

- Sanción tributaria (IS): 8.000 €.
- Intereses de demora: 700 €.

¿Son deducibles estos gastos?

17. Una sociedad adquirió en 2011 un inmueble por importe de 130.000 € de los que 30.000 € corresponden al terreno. La amortización de la construcción se realiza al 2 % anual. El 13-12-2015 vende el inmueble en 150.000 €. Calcula el beneficio a declarar:

18. Una sociedad vende a uno de sus socios una oficina que tiene contabilizada en 70.000 € y que está amortizada en 10.000 €. El precio que se formaliza en escritura pública es de 80.000 €. La Inspección Tributaria determina que el valor de mercado del bien transmitido asciende a 90.000 €. ¿Qué ajuste tendría que hacer la sociedad?

19. La sociedad «J» vende una máquina en 20X1 por importe de 20.000 €. El precio de adquisición fue de 16.000 € y su amortización acumulada asciende a 2.000 €. En el momento de la venta se cobra el 30 % del importe total, 20 % en 20X2 y 50 % en 20X3. Calcula los ajustes que tendrá que realizar.

20. Una sociedad en el ejercicio 20X1 ha obtenido un resultado contable de 350.000 €. Hay una multa de 6.000 €. Los deterioros de valor registrados en el ejercicio, que aplicando la normativa fiscal no son deducibles este ejercicio ascienden a 3.000 €. Compensa bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por 50.000 €. Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 1.800 €. Realiza la liquidación del IS.

21. La sociedad «K» percibe de la sociedad «X», en la que participa en un 1 %, 6.000 € por dividendos en el ejercicio 20X1, habiéndosele retenido un 19 % en concepto de retención a cuenta del IS. La sociedad «K» ha tenido 200 € de gastos en relación con los dividendos. ¿Estarán exentos estos dividendos para evitar la doble imposición sobre dividendos?

22. La sociedad «L» posee el 7 % de las participaciones sociales de la sociedad «V» desde hace 4 años. Recibe en concepto de dividendos íntegros 40.000 €. La institución financiera encargada de la gestión, custodia y administración de los bienes, le cobra al final del año 1.600 €. ¿Estarán exentos estos dividendos?

23. Una sociedad residente obtiene una renta de 12.000 € en un país extranjero, soportando una tributación por un impuesto análogo al IS de 4.000 €. ¿Qué importe puede deducirse?

Ejercicios finales

24. La empresa «M» está desarrollando en estos momentos un proyecto de investigación que cumple todos los requisitos contables para ser activado como inmovilizado intangible. El gasto correspondiente al ejercicio ha sido de 18.000 €; de ellos 2.000 € corresponden a amortizaciones de inmovilizado, y 1.200 € a personal especializado adscrito exclusivamente al proyecto. La empresa ha recibido por este proyecto subvenciones de 4.000 €. El 31 de diciembre adquiere una máquina por 15.000 € destinada a este proyecto. La media de gastos en investigación y desarrollo de los últimos dos años ha sido de 12.000 €. Calcula la deducción que podrá practicar
25. La empresa «M» del ejercicio anterior también ha gastado 16.000 € en un proyecto para adaptar las mejoras tecnológicas de los últimos años a la empresa logrando con ello desarrollar nuevos productos. ¿Qué deducción podrá practicar?
26. La empresa «N» está desarrollando un nuevo producto a punto de salir al mercado. En el proyecto de desarrollo ha incurrido en gastos por 20.000 €. De estos gastos, 5.000 € corresponden a salarios del personal especializado y otros 2.500 € a la realización de una encuesta sobre las preferencias de los consumidores. El proyecto recibe subvenciones de 4.000 €. En años anteriores no hubo gastos de investigación y desarrollo en esta empresa. El proyecto no cumple los requisitos establecidos en la normativa contable para activar el gasto como inmovilizado intangible. ¿Qué deducción podrá practicar?
27. La empresa «Ñ» inicia su actividad en 2015. En noviembre del mismo año suscribe un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a emprendedores con un trabajador de 25 años. Indica si tiene derecho a alguna deducción, su importe y en qué periodo impositivo podrá practicarla.
28. El 1 de julio de 20X3 se ha contratado a un trabajador con un grado de discapacidad del 33%, con contrato indefinido y a jornada completa. Esto supone un incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad con respecto al periodo anterior de 0,5. ¿A qué deducción tiene derecho esta empresa?
29. Una empresa española realiza una inversión de 1.800.000 € para la realización de una película que se rodará en España y por la que recibirá una subvención de 500.000 €. Calcula la deducción a la que tendrá derecho.
30. Calcula el importe de los pagos fraccionados, correspondientes al periodo impositivo 20X3, de una sociedad de la que conocemos la siguiente información:

	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015
Cuota íntegra	40.000	60.000
Bonificaciones	800	900
Deducciones	1.500	2.400
Retenciones	1.200	1.600

31. El importe neto de la cifra de negocios obtenido por la sociedad «O» en el año 2015 ascendió a 7.560.000 €. Su ejercicio coincide con el año natural. El tipo de gravamen es del 25%.

Como el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior supera la cantidad de 6 millones de euros, se obliga a la sociedad «O» a presentar en el 2016 las declaraciones de pagos fraccionados del ejercicio de acuerdo al método de la base imponible (art. 40.3).

La entidad presenta los siguientes datos en 2016:

	Base imponible	Bonificaciones	Deducciones	Retenciones
1 de enero a 31 de marzo	3.000.000	250.000	250.000	150.000
1 de enero a 30 de septiembre	7.000.000	250.000	350.000	350.000
1 de enero a 30 de noviembre	9.000.000	350.000	400.000	400.000

Calcula el importe de los pagos fraccionados.

32. La empresa LABO, SL ha obtenido en el ejercicio 2015 un beneficio, después de impuestos, de 43.510 €. La cuenta 630 recoge un importe de 9.120 €.

La cifra de negocios de la empresa durante el ejercicio 2014 ha sido de 9.350.000 € y durante el ejercicio 2015 de 12.312.000 €.

Otros datos concernientes al ejercicio 2015:

- La empresa dotó durante el ejercicio una provisión por retribuciones a largo plazo al personal para cubrir jubilaciones anticipadas por importe de 18.350 €.
- Durante el ejercicio ha entregado, de forma gratuita, productos de fabricación propia a los socios de la empresa. El precio de venta de estos productos es de 5.300 €.
- Al final del ejercicio ha contabilizado una pérdida global por deterioro de créditos comerciales por importe de 6.500 € (este importe no supera el 1% de los deudores existentes al final del ejercicio).
- Tiene que compensar una base imponible negativa del ejercicio 2014 por importe de 10.230 €.
- La empresa ha realizado inversiones en proyectos de investigación por importe de 30.000 € (podrá deducirse el 25 % con un límite del 50 % de la cuota íntegra).
- Durante el ejercicio ha adquirido inmovilizados de escaso valor unitario por importe de 9.000 €. Ha contabilizado 1.500 € por la amortización de los mismos.
- Las retenciones practicadas a la empresa durante el ejercicio han ascendido a 850 €.
- Los pagos fraccionados realizados han ascendido a 1.750 €.

Calcula la cuota diferencial correspondiente al periodo impositivo 2015 y los pagos fraccionados que la empresa realizará durante el ejercicio 2016, suponiendo que los realiza según lo establecido en el artículo 40.2 de la LIS.

33. La empresa LABO, SL ha obtenido, durante el ejercicio 2016, un beneficio antes de impuestos de 3.850 €. Datos del ejercicio:

- La empresa ha contabilizado una pérdida por deterioro de créditos por un cliente declarado en situación de concurso de acreedores por importe de 2.340 €.
- Ha contabilizado la amortización del inmovilizado de escaso valor adquirido durante el ejercicio anterior por importe de 1.500 €.
- Le han realizado retenciones por importe de 1.750 €.
- Tener en cuenta los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio y que calculamos en el ejercicio 32.

Calcula la cuota diferencial del IS para el periodo impositivo 2016 y los pagos fraccionados que realizará durante el ejercicio 2017.

34. La empresa COMUNICA, SA ha obtenido en el ejercicio 2016 un beneficio después de impuestos de 315.000 €. Datos del ejercicio:

- Un cliente que debía 2.300 € ha resultado impagado a su vencimiento (octubre de 20X2) y la empresa ha contabilizado el deterioro correspondiente.
- Un cliente cuya deuda venció en noviembre de 2015 y por el que se había contabilizado una pérdida por deterioro en el mismo año por 1.800 €, se ha declarado en quiebra.
- La empresa ha contabilizado un gasto de 600 € debido a una sanción por realizar una declaración del IVA fuera de plazo.
- La empresa adquirió el día 1 de enero equipos informáticos por 90.000 € mediante un contrato de arrendamiento financiero con las condiciones siguientes:
- 24 cuotas constantes de 3.728 € cada una.

Ejercicios finales

- Cargas financieras de 3.200 €.
- Opción de compra de 3.728 €, al finalizar el contrato.
- El coeficiente máximo de amortización según tablas para este elemento es del 25 % y un máximo de 8 años.
- La amortización se realizará mediante cuotas constantes, aplicando el coeficiente máximo según tablas oficiales.
- Cuotas:

	Año 2016	Año 2017	Año 2018
Cuota financiera	2.215	985	0
Recuperación del coste	42.521	43.751	3.728
Cuota total	44.736	44.736	3.728

- Entre los ingresos está contabilizada una venta a plazos por importe de 40.000 €, con costes directos e indirectos de 10.000 €, con la siguiente forma de cobro:
 - 50 % al contado, en este ejercicio.
 - 30 % en el ejercicio 2017.
 - 20 % en el ejercicio 2018.

La empresa aplica el criterio de caja (periodo en que se produce el cobro).

- La sociedad ha recibido 5.700 € correspondientes al último cobro de una venta a plazos que realizó hace tres años y que tiene contabilizado en la cuenta 479 por importe de 1.425 €.
- En el ejercicio 2015 la empresa tuvo una base imponible negativa de 60.350 €.
- Los gastos efectuados en actividades de innovación tecnológica han ascendido a 5.000 €.
- Ha contabilizado 4.000 € de rentas obtenidas en el extranjero y por los que ha tributado por un impuesto similar al IS 1.200 €.
- Ha contabilizado en la cuenta 630, en concepto de impuesto sobre beneficios, 115.500 €.
- El tipo de gravamen es del 25 %.
- Tiene bonificaciones por importe de 400 €.
- Las retenciones del ejercicio ascienden a 3.400 €.
- No ha realizado pagos fraccionados.

Calcula la cuota diferencial correspondiente al periodo impositivo 2016.

35. Realiza los asientos contables correspondientes a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio anterior.