Fiscalidad empresarial

María Victoria Gutiérrez Duarte
Sila Marcos Alsina
Inmaculada Mateos de la Nava
María Concepción Saavedra Serrano



PIRÁMIDE

Fiscalidad empresarial

MARÍA VICTORIA GUTIÉRREZ DUARTE
SILA MARCOS ALSINA
INMACULADA MATEOS DE LA NAVA
MARÍA CONCEPCIÓN SAAVEDRA SERRANO
PROFESORAS DE FISCALIDAD EN LA FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD EUROPEA

Fiscalidad empresarial

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Director:
Miguel Santesmases Mestre
Catedrático de la Universidad de Alcalá

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© María Victoria Gutiérrez Duarte, Sila Marcos Alsina, Inmaculada Mateos de la Nava y María Concepción Saavedra Serrano, 2013
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2013
Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es
Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid
Teléfono: 91 393 89 89
www.edicionespiramide.es
ISBN digital: 978-84-368-2961-7

A mis padres, Carmen y José, a mis hermanos, Javier y Elena, y a mi marido Alejandro, por su ayuda incondicional en todos los momentos de mi vida.

M.ª Victoria Gutiérrez Duarte

A mi padre y a mi madre, por todo, aquí y allá. A mi familia, que sois muchos, con admiración y agradecimiento infinito.

Sila Marcos Alsina

A mis padres y hermana, porque ellos son el origen de lo que soy hoy.

Inmaculada Mateos de la Nava

A mi hijo y mis hermanos, Alejandro, Jesús, Ángel y Laura, por su apoyo constante. A María Antonia, mi madre, que ha sabido transmitirme, entre otros valores, la cultura y la educación.

María Concepción Saavedra Serrano

Agradecimientos

Queremos agradecer sinceramente el apoyo recibido de nuestros compañeros de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad Europea. En especial, agradecemos a Tiziana Priede que nos haya brindado su ayuda, animándonos a emprender y llevar a cabo este trabajo.

También expresamos nuestro reconocimiento a los alumnos de la asignatura Fiscalidad Empresarial, por permitirnos desarrollar nuestra actividad como docentes, fruto de la cual ha surgido este manual. Asimismo, estamos convencidas de que el libro será una buena guía para futuros alumnos en su preparación, tanto de esta asignatura como de otras que pretendan analizar esencialmente el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el enfoque que seguimos en el mismo es fundamentalmente práctico y con una orientación clara hacia el aprendizaje activo, en línea con el modelo educativo del Espacio Europeo de Educación Superior, donde el estudiante es el eje principal.

© Ediciones Pirámide

Índice

Prólogo 17

1. Aspectos generales del Impuesto sobre Sociedades 19

1.1. Consideraciones generales 19
1.2. Normativa 21
1.3. Naturaleza y ámbito de aplicación 23
1.3.1. Naturaleza 23
1.3.2. Ámbito espacial 23
1.4. Hecho imponible 25
1.5. Sujetos pasivos 26
1.5.1. Personalidad jurídica 26
1.5.2. Residencia y domicilio fiscal 27
1.6. Exenciones 29
1.7. Aspectos temporales 33
1.7.1. Período impositivo 33
1.7.2. Devengo 33
1.8. Problemas 36
1.8.1. Problemas resueltos 36
1.8.2. Problemas propuestos 37
1.8.3. Preguntas de autoevaluación 38
1.8.4. Preguntas de debate 39
Términos clave 40
Enlaces de interés 40
Bibliografía 40

2. La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: los ajustes extracontables I 43

2.1. Concepto y determinación de la base imponible 44
2.2. Los ajustes extracontables 47
2.3. Amortizaciones 49

© Ediciones Pirámide

2.4. Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales..... 60
2.4.1. Deterioro de valor de las existencias: fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales..... 60
2.4.2. Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores..... 60
2.4.3. Pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de entidades. 62
2.4.3.1. Participaciones en el capital de entidades que no sean del grupo, multigrupo o asociadas..... 63
2.4.3.2. Participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo o asociadas..... 64
2.4.4. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda..... 66
2.4.5. Fondo de comercio..... 67
2.4.6. Inmovilizado intangible con vida útil indefinida..... 68
2.5. Provisiones..... 69
2.5.1. Provisiones no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades..... 70
2.5.2. Provisiones deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, pero con límites..... 73
2.6. Problemas..... 76
2.6.1. Problemas resueltos..... 76
2.6.2. Problemas propuestos..... 79
2.6.3. Preguntas de autoevaluación..... 80
2.6.4. Preguntas de debate..... 82
Términos clave..... 83
Enlaces de interés..... 83
Bibliografía..... 83

3. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades: los ajustes extracontables II..... 85

3.1. Gastos deducibles y no deducibles..... 85
3.2. Reglas de valoración en las transmisiones lucrativas y societarias..... 87
3.2.1. Regla general..... 87
3.2.2. Reglas especiales..... 89
3.2.3. Corrección monetaria en las transmisiones de inmuebles..... 93
3.3. Operaciones vinculadas y efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado..... 94
3.4. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos..... 96
3.5. Limitación en la deducibilidad de los gastos financieros..... 98
3.6. Problemas..... 101
3.6.1. Problemas resueltos..... 101
3.6.2. Problemas propuestos..... 103
3.6.3. Preguntas de autoevaluación..... 104
3.6.4. Preguntas de debate..... 106
Términos clave..... 107
Enlaces de interés..... 107
Bibliografía..... 107
Anexo..... 108

© Ediciones Pirámide

4. La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: exenciones y compensación de bases imponibles negativas 111

4.1. Exenciones para evitar la doble imposición internacional..... 111
4.1.1. Exención para evitar la doble imposición económica internacional de dividendos 112
4.1.2. Exención para evitar la doble imposición económica internacional de plusvalías de fuente extranjera..... 114
4.1.3. Especialidades en la exención para evitar la doble imposición económica internacional de plusvalías de fuente extranjera..... 116
4.1.4. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente 120
4.2. Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles..... 122
4.3. Compensación de bases imponibles negativas..... 123
4.3.1. Plazo de compensación de bases imponibles negativas 123
4.3.2. Límite a la compensación de bases imponibles negativas..... 123
4.3.3. Límites adicionales para períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013..... 124
4.3.4. Límites en sociedades transmitidas, inactivas y con pérdidas..... 125
4.4. Problemas 126
4.4.1. Problemas resueltos..... 126
4.4.2. Problemas propuestos 129
4.4.3. Preguntas de autoevaluación..... 130
4.4.4. Preguntas de debate 133
Términos clave..... 134
Enlaces de interés 134
Bibliografía..... 134

5. Deuda tributaria, obligaciones del sujeto pasivo y liquidación del Impuesto sobre Sociedades 135

5.1. Tipo de gravamen y cuota íntegra 135
5.2. Bonificaciones y deducciones para evitar la doble imposición de dividendos y rentas de fuente interna y externa 138
5.2.1. Deducciones para evitar la doble imposición de dividendos y rentas de fuente interna..... 138
5.2.2. Deducciones para evitar la doble imposición internacional de dividendos y rentas de fuente externa 142
5.2.3. Bonificaciones..... 144
5.3. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y la cuota líquida 146
5.3.1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica..... 146
5.3.2. Deducciones por inversiones medioambientales 148
5.3.3. Deducción por gastos de formación profesional..... 149

© Ediciones Pirámide

5.3.4. Deducciones por creación de empleo para trabajadores minusválidos 149
5.3.5. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios..... 150
5.3.6. Deducciones por creación de empleo 151
5.3.7. Otras deducciones 151
5.3.8. Normas comunes a las deducciones para incentivar determinadas actividades 151
5.4. Determinación de la deuda tributaria y obligaciones del sujeto pasivo con la Agencia Tributaria..... 154
5.4.1. Obligaciones contables 155
5.4.2. Pagos fraccionados 155
5.4.3. Retenciones e ingresos a cuenta 161
5.4.4. Declaración, autoliquidación y liquidación provisional..... 163
5.5. Problemas 164
5.5.1. Problemas resueltos..... 164
5.5.2. Problemas propuestos 171
5.5.3. Preguntas de autoevaluación..... 173
5.5.4. Preguntas de debate 175
Términos clave..... 176
Enlaces de interés 176
Bibliografía..... 176

6. Incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de reducida dimensión 179

6.1. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios..... 180
6.2. Libertad de amortización..... 180
6.2.1. Libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias con creación y mantenimiento de empleo..... 180
6.2.2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor..... 182
6.3. Amortización acelerada 183
6.3.1. Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible 183
6.3.2. Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión..... 183
6.4. Contratos de arrendamiento financiero..... 184
6.5. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores..... 185
6.6. Tipos de gravamen especiales..... 185
6.7. Problemas 186
6.7.1. Problemas resueltos..... 186
6.7.2. Problemas propuestos 188
6.7.3. Preguntas de autoevaluación..... 189
6.7.4. Preguntas de debate 191

© Ediciones Pirámide

Términos clave 192
Enlaces de interés 192
Bibliografía 192

7. Aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido 193

7.1. Consideraciones generales y normativa 193
7.2. Naturaleza y ámbito de aplicación 197
7.3. Hecho imponible 198
7.4. Exenciones 207
7.5. Sujetos pasivos 216
7.6. Lugar de realización 218
7.7. Devengo 223
7.8. Problemas 227
7.8.1. Problemas resueltos 227
7.8.2. Problemas propuestos 229
7.8.3. Preguntas de autoevaluación 229
7.8.4. Preguntas de debate 231
Términos clave 232
Enlaces de interés 232
Bibliografía 232

8. Base imponible del IVA en operaciones interiores 235

8.1. Base imponible del IVA: aspectos generales 235
8.2. Base imponible del IVA en operaciones interiores 236
8.2.1. Regla general 236
8.2.2. Reglas especiales 237
8.3. Modificación de la base imponible del IVA 241
8.4. Problemas 241
8.4.1. Problemas resueltos 241
8.4.2. Problemas propuestos 243
8.4.3. Preguntas de autoevaluación 244
8.4.4. Preguntas de debate 247
Términos clave 248
Enlaces de interés 248
Bibliografía 248

9. Operaciones intracomunitarias y comercio exterior en el IVA 249

9.1. Las operaciones intracomunitarias: entregas y adquisiciones 250
9.1.1. Entregas intracomunitarias 251
9.1.2. Adquisiciones intracomunitarias 252
9.2. Reglas generales en las adquisiciones intracomunitarias: sujetos pasivos, exenciones, devengo y base imponible 254

© Ediciones Pirámide

9.3. Los regímenes particulares 257
9.4. Las obligaciones con la Agencia Tributaria: operadores intracomunitarios 258
9.5. El IVA y el comercio exterior: particularidades en importaciones y exportaciones 259
9.5.1. Importaciones: hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos, devengo y base imponible 260
9.5.2. Exportaciones: exenciones 266
9.6. Problemas 270
9.6.1. Problemas resueltos 270
9.6.2. Problemas propuestos 272
9.6.3. Preguntas de autoevaluación 273
9.6.4. Preguntas de debate 275
Términos clave 276
Enlaces de interés 276
Bibliografía 276

10. Deuda tributaria, obligaciones del sujeto pasivo y liquidación del IVA 277

10.1. Tipos impositivos y cuota del IVA 277
10.2. El derecho a la deducción 281
10.2.1. Operaciones con derecho a deducción 281
10.2.2. Requisitos subjetivos de la deducción 282
10.2.3. Limitaciones del derecho a deducir 283
10.2.4. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir 284
10.2.5. Requisitos formales de la deducción 285
10.2.6. Nacimiento y caducidad del derecho a la deducción 285
10.2.7. Rectificación de deducciones y devoluciones 286
10.3. Regla de la prorrata 287
10.4. Obligaciones del sujeto pasivo con la Agencia Tributaria 289
10.4.1. Aspectos generales de las obligaciones del sujeto pasivo 289
10.4.2. Obligaciones censales y de identificación fiscal 289
10.4.3. Obligaciones contables y de facturación 291
10.4.4. Declaraciones informativas 292
10.4.5. Declaraciones-liquidaciones e ingreso 293
10.5. Liquidación del IVA 294
10.6. Problemas 295
10.6.1. Problemas resueltos 295
10.6.2. Problemas propuestos 301
10.6.3. Preguntas de autoevaluación 302
10.6.4. Preguntas de debate 305
Términos clave 306
Enlaces de interés 306
Bibliografía 306

© Ediciones Pirámide

Prólogo

Este manual, fruto del trabajo que desarrollamos en el aula en nuestra actividad como docentes, pretende ser un libro de apoyo para el estudiante universitario en aquellas materias con una orientación hacia el análisis de las figuras impositivas más relevantes del Sistema Fiscal Español en el ámbito empresarial: el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El enfoque que seguimos en todos los capítulos del libro es el de tratar, a través de casos prácticos adaptados al Espacio Europeo de Educación Superior, cada aspecto contemplado en la normativa fiscal actualizada. Asimismo, desarrollamos liquidaciones completas de ambos impuestos y, además, prestamos especial atención a las obligaciones del sujeto pasivo con la Agencia Tributaria.

Los contenidos del libro los hemos organizado en diez capítulos: en los seis primeros analizamos el Impuesto sobre Sociedades, y en los cuatro siguientes, el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el capítulo 1 describimos los aspectos generales del Impuesto sobre Sociedades: normativa básica, naturaleza y hecho imponible, sujetos pasivos y exenciones de carácter subjetivo, período impositivo y devengo del impuesto.

En los tres capítulos siguientes, nuestro objetivo es la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para ello, analizamos, en los capítulos 2 y 3, los ajustes extracontables a aplicar sobre el resultado contable, y en el capítulo 4, las exenciones objetivas y el tratamiento fiscal de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En el capítulo 5 explicamos cómo se obtiene la cuota íntegra, aplicando el tipo de gravamen correspondiente sobre la base imponible. Asimismo, analizamos las bonificaciones y las deducciones que se practican sobre la cuota íntegra para hallar la cuota líquida. Además, describimos los métodos para determinar los pagos fraccionados, así como la determinación de la deuda tributaria y las obligaciones del sujeto pasivo con la Agencia Tributaria en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

© Ediciones Pirámide

En el capítulo 6, último del Impuesto sobre Sociedades, se detallan los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

El Impuesto sobre el Valor Añadido lo tratamos a través de los cuatro últimos capítulos.

El objetivo del capítulo 7 es analizar los aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido: normativa básica, hecho imponible, ámbito de aplicación, exenciones, sujetos pasivos, lugar de realización y devengo del impuesto.

En el capítulo 8 describimos la regla general y las reglas especiales que se deben aplicar en las operaciones interiores sujetas, según los casos, para determinar la base imponible, así como los supuestos de modificación de ésta.

Analizamos las operaciones intracomunitarias y de comercio exterior en el capítulo 9.

Finalmente, en el capítulo 10 se detallan los tipos impositivos vigentes, los requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas y la regla de la prorrata —cuando el sujeto pasivo realice tanto operaciones exentas sin derecho a deducción como operaciones no exentas—. Asimismo, en este último capítulo del libro analizamos cómo se determina la deuda tributaria y describimos las obligaciones del sujeto pasivo con la Agencia Tributaria en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este manual está completamente actualizado a junio de 2013.

© Ediciones Pirámide

1 Aspectos generales del Impuesto sobre Sociedades

Los dos impuestos más importantes en el ámbito de la fiscalidad empresarial en España, y no sólo por su importancia recaudatoria, son el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Mientras que el Impuesto sobre el Valor Añadido recae sobre el consumo, gravando la prestación de servicios y las entregas de bienes, el Impuesto sobre Sociedades recae sobre la renta de las personas jurídicas. Podríamos, por tanto, compararlo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que mientras que éste recae sobre la obtención de renta por las personas físicas, la renta que obtienen las personas jurídicas se grava a través del Impuesto sobre Sociedades. Un impuesto que, como veremos, recae sobre determinadas entidades residentes en territorio español, fundamentalmente las sociedades mercantiles. Comenzamos en este tema con el estudio del Impuesto sobre Sociedades analizando sus principales características en España:

- Legislación básica del Impuesto sobre Sociedades.
- Naturaleza y hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- Sujetos pasivos del impuesto.
- Exenciones en el Impuesto sobre Sociedades.
- Período impositivo y devengo del Impuesto sobre Sociedades.

1.1. CONSIDERACIONES GENERALES

El Impuesto sobre Sociedades es el impuesto que por antonomasia grava la renta de las personas jurídicas y, fundamentalmente, de las sociedades de carácter mercantil. Podríamos decir que el Impuesto sobre Sociedades es a las personas

© Ediciones Pirámide

jurídicas lo que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es a las personas físicas.

Es un impuesto presente en todos los sistemas impositivos modernos y posee una alta importancia recaudatoria que en España se traduce en que ocupa el cuarto puesto dentro de las fuentes de carácter tributario tras las cotizaciones sociales, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Quizá el primer punto que debemos plantearnos antes de iniciar el estudio de este impuesto en España es ¿qué sentido tiene un impuesto sobre sociedades si al final las rentas de las sociedades van a parar a manos de personas físicas cuyas rentas están gravadas por impuestos sobre la renta de las personas físicas?

En este sentido, el impuesto sobre la renta de sociedades ha sido objeto de controvertidos debates en los últimos años, en los que se han planteado tanto argumentos a favor como en contra de su existencia[1].

Los principales argumentos contrarios a la existencia del Impuesto sobre Sociedades giran en torno a las distorsiones que éste provoca en la toma de decisiones de las sociedades y, por tanto, en la eficiencia económica. Entre estos argumentos cabe destacar el incentivo a la financiación ajena en lugar de la propia, por ejemplo, como consecuencia de la deducibilidad de los gastos financieros, o sus efectos sobre la competencia fiscal internacional y el crecimiento económico.

¿Cuáles son, entonces, los argumentos que defienden su existencia?

El principal argumento a su favor es que garantiza que las rentas que obtienen las sociedades son efectivamente gravadas, ya que, en un mundo globalizado como el actual, y más si los perceptores de las rentas son extranjeros, el gravamen de estas rentas al llegar a manos de éstos sería muy complicado. Así, los impuestos sobre sociedades ejercen también un papel de control al cruzarlos con los datos declarados en otros impuestos (como IRPF e IVA).

De otro lado, cabe destacar su importante papel en la política económica, ya que mediante su diseño (deducciones, tipos impositivos diferentes, exenciones, etc.) se puede incentivar la consecución de objetivos perseguidos por la economía de un país en un momento determinado (creación de empleo, fomento de la inversión, protección al medio ambiente, desarrollo de políticas de I+D, etc.). Además, por la flexibilidad pasiva que presenta, resulta ser un buen estabilizador automático.

En cuanto a las principales modificaciones que se han llevado a cabo en los últimos años en los impuestos sobre sociedades, cabe destacar la reducción en la mayoría de los países de los tipos impositivos. En el caso de España, tal y como veremos en los próximos capítulos, el tipo impositivo se ha reducido desde el 35% vigente en 2006 hasta el 30% actual.

[1] Véase Álvarez, F., Corona, J. F. y Díaz, A. (2011).

© Ediciones Pirámide

1.2. NORMATIVA

Aunque es innegable que la regulación fundamental del Impuesto sobre Sociedades se encuentra en la legislación específica referente a este impuesto (la ley y el desarrollo reglamentario), no se puede olvidar que, al igual que en el resto de tributos, existen otras disposiciones con supremacía sobre la legislación específica del impuesto. Según las fuentes establecidas en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT)[2], las fuentes del ordenamiento del Impuesto sobre Sociedades en España son las siguientes:

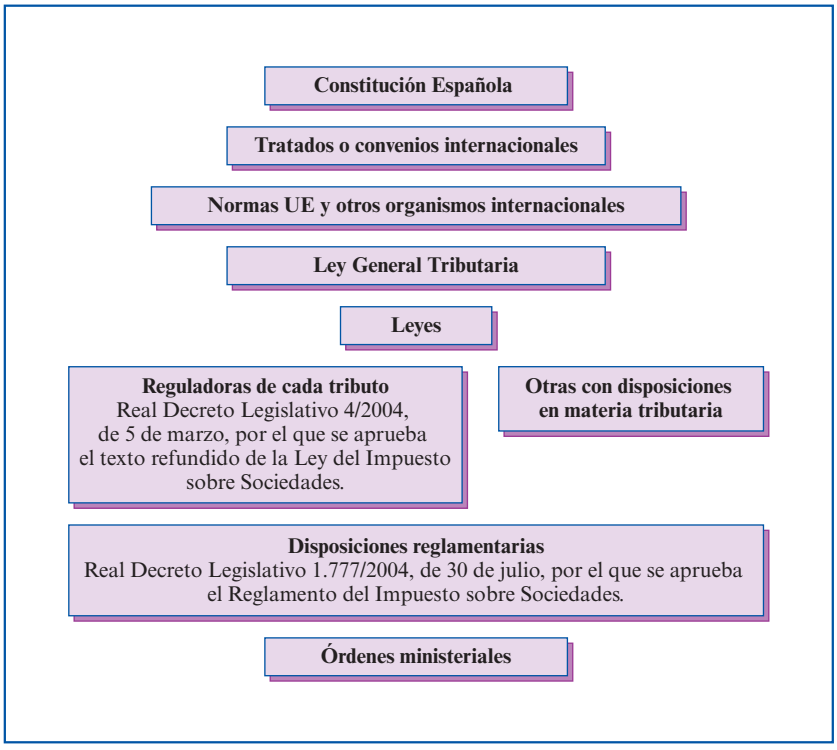

Figura 1.1. Fuentes del ordenamiento del Impuesto sobre Sociedades.

1. Constitución Española. En España, cualquier normativa (no sólo la tributaria) debe cumplir con los preceptos establecidos en la Constitución, ya que es la norma jurídica suprema. En el Impuesto sobre Sociedades, por tanto, no

[2] Artículo 7 de la LGT.

© Ediciones Pirámide

se puede dictar ninguna norma que contradiga a lo establecido en la Constitución[3].

2. Tratados o convenios internacionales y normas de la UE y otros organismos internacionales. Se establece en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que los tratados y convenios internacionales, así como las directivas y normas de la UE y otros organismos internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, prevalecen sobre lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades[4]. En este aspecto, son de especial interés los tratados y convenios firmados con otros países para evitar la doble imposición, ya que en esta materia los tratados y convenios prevalecen sobre la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades (ley y reglamento).

3. Ley General Tributaria. La LGT[5] constituye la espina dorsal del ordenamiento tributario en España, ya que recoge los principios esenciales del ordenamiento tributario y regula las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes. Ninguna normativa puede establecer preceptos en materia tributaria que vayan en contra de dicha ley y, por tanto, tampoco lo puede hacer la normativa específica del Impuesto sobre Sociedades.

4. Leyes reguladoras de cada tributo. En el caso específico del Impuesto sobre Sociedades, se aprobó en 2004 el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), y cuyo objetivo fue el de integrar en un único cuerpo normativo las diversas disposiciones que afectaban al Impuesto sobre Sociedades. En este texto refundido se unieron en un único texto el régimen general regulado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y regímenes tributarios especiales (tales como el de agrupaciones de interés económico, entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, instituciones de inversión colectiva, sociedades patrimoniales, etc.).

5. Otras leyes con disposiciones en materia tributaria. En este apartado cabría destacar, por su relevancia en el Impuesto sobre Sociedades, algunas de las disposiciones aprobadas recientemente, tales como la 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, o el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

6. Disposiciones reglamentarias. Los reglamentos desarrollan disposiciones contenidas en las leyes y, en el caso particular del Impuesto sobre Sociedades, el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) que desarrolla las disposiciones contenidas en el texto refundido

[3] Constitución Española. BOE núm. 311 de 29/12/1978.
[4] Artículo 3 del TRLIS.
[5] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

© Ediciones Pirámide

de la ley. Con este Real Decreto se procedió a refundir en un único cuerpo normativo todas las disposiciones reglamentarias.

7. Órdenes ministeriales. Las órdenes ministeriales son dictadas y aprobadas por los ministerios y regulan cuestiones de menor relevancia. Como ejemplo cabe destacar en este sentido las órdenes ministeriales que aprueban cada año los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Véase, por ejemplo, la Orden HAP/864/2013, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

1.3. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

1.3.1. Naturaleza

En cuanto a su naturaleza, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo y personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas[6]:

- Se considera un impuesto directo porque grava una manifestación directa de la capacidad de pago, la obtención de renta por el sujeto pasivo (sociedades, fundamentalmente).
- Y se trata de un impuesto personal porque grava la renta obtenida por cada sujeto pasivo teniendo en cuenta en determinados aspectos las características personales del sujeto pasivo (por ejemplo, los incentivos fiscales que se conceden a las empresas de reducida dimensión).

El tipo del Impuesto sobre Sociedades es proporcional y, sin embargo, diferentes elementos (diferenciación del tipo impositivo en función de la naturaleza del sujeto pasivo, exenciones, incentivos a las empresas de reducida dimensión, bonificaciones, etc.) hacen que presente un cierto carácter progresivo.

1.3.2. Ámbito espacial

Con respecto al ámbito espacial de aplicación, el Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español, lo que comprende también las zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España puede ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional[7].

[6] Artículo 1 del TRLIS.
[7] Artículo 2 del TRLIS.

© Ediciones Pirámide

Existen, sin embargo, algunas especialidades en función del ámbito espacial, entre las que cabe destacar:

— Los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra respectivamente, de acuerdo con la disposición adicional primera de la Constitución[8]. Según el domicilio fiscal de la sociedad y el lugar y volumen de las operaciones que la entidad desarrolle, habrá de aplicarse la normativa común o de convenio:

  • En el caso de Navarra, la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Comunidad Foral si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, o si operan exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros (independientemente de dónde tengan su domicilio fiscal). Si los sujetos pasivos operan en ambos territorios y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, entonces tributarán conjuntamente a ambas Administraciones (independientemente de dónde tengan su domicilio fiscal)[9].

  • En el caso del País Vasco, la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde exclusivamente a las diputaciones forales si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera superado los 7 millones de euros. Sin embargo, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán a las diputaciones forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio (independientemente de dónde tengan su domicilio fiscal)[10].

— La bonificación del 50% cuando se trate de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla[11].

— El tipo de gravamen especial aplicable a la parte de base imponible correspondiente a las operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria[12]. La Zona Especial Canaria

[8] «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.»

[9] Artículo 19 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

[10] Artículo 15 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[11] Artículo 33 del TRLIS.

[12] Artículo 28 del TRLIS.

© Ediciones Pirámide

se regula fundamentalmente en Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

1.4. HECHO IMPONIBLE

Según el artículo 20 de la LGT[13], el hecho imponible de un tributo es el hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal y es el presupuesto que configura cada tributo. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, el hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo cualquiera que sea su fuente u origen[14].

Es por esto por lo que el Impuesto sobre Sociedades se define como un impuesto sintético, esto es, grava la renta global en la que se integran todas las rentas que obtiene el sujeto pasivo independientemente de su fuente u origen. Sin embargo, y a pesar de ser un impuesto sintético, en determinados casos se diferencian las rentas en función de su origen, de forma que reciben un trato distinto. Éste es el caso, por ejemplo, de las exenciones parciales, como veremos más adelante, ya que las rentas de determinadas entidades cuyo principal objeto de actividad no es el ánimo de lucro se distinguen, quedando exentas las que procedan de actividades que no tengan carácter empresarial y gravándose las restantes.

Debemos aclarar que se entiende también como obtención de renta cuando el sujeto pasivo obtiene rentas a través de agrupaciones de interés económico (españolas o europeas), o de uniones temporales de empresas, ya que en este caso se imputan a cada entidad que forma parte de la agrupación o unión temporal los beneficios, pérdidas o bases imponibles. La imputación de renta se considera, por tanto, obtención de renta y hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.

De igual forma, en el caso en el que sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional, se entiende por obtención de renta la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

En el Impuesto sobre Sociedades, salvo prueba en contrario, se presume que el sujeto pasivo obtiene renta siempre que realice cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades, ya que éstas se presumen retribuidas por su valor normal de mercado (este criterio lo analizaremos en el capítulo referente a las operaciones vinculadas, por ejemplo). Así, el artículo 5 establece que: «Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario»[15].

[13] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
[14] Artículo 4 del TRLIS.
[15] Artículo 5 del TRLIS.

© Ediciones Pirámide

1.5. SUJETOS PASIVOS

1.5.1. Personalidad jurídica

Personas jurídicas

Según la normativa del Impuesto sobre Sociedades, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades las personas jurídicas en general (excepto las sociedades civiles) y, en particular, determinadas entidades aunque carezcan de personalidad jurídica, cuando tengan su residencia en territorio español[16].

Cabe, por tanto, detenerse en primer lugar en qué son personas jurídicas: según el Código Civil, son personas jurídicas tanto las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley (entre otras, corporaciones, colegios profesionales, fundaciones, etc.) como las asociaciones de interés particular (las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada, por ejemplo), sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados[17].

Sujetos pasivos sin personalidad jurídica

Sin embargo, también son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades determinadas entidades aunque no tengan personalidad jurídica:

— Los fondos de inversión. Éstos, aunque carecen de personalidad jurídica, aparecen incluidos como sujetos pasivos y tributan según un régimen especial, el régimen tributario especial de las instituciones de inversión colectiva[18].
— Los fondos de pensiones. Aunque son patrimonios carentes de personalidad jurídica, sin embargo se consideran expresamente sujetos pasivos, con algunas peculiaridades, no obstante, entre las que cabe destacar que tributan a tipo de gravamen cero[19].
— Los fondos de garantía de inversiones. Se trata de patrimonios separados sin personalidad jurídica creados para garantizar a los inversores el reembolso de sus inversiones cuando no puedan hacerlo las empresas de servicios de inversión adheridas al fondo.
— Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común. En este caso particular, tengan o no personalidad jurídica, estas comunidades son

[16] Artículo 7 del TRLIS.
[17] Artículo 35 del Real decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
[18] Artículos 57 al 60 del TRLIS.
[19] Artículo 28.6 del TRLIS.

© Ediciones Pirámide

sujetos pasivos y tributan según un régimen especial, el régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común[20].

— Los fondos de capital-riesgo, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos y los fondos de activos bancarios.

— Las uniones temporales de empresas (UTE), aunque están sometidas a un régimen especial, el régimen tributario especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas[21].

Régimen de atribución de rentas

De otro lado, es muy importante que destaquemos que determinadas entidades con o sin personalidad jurídica no son, sin embargo, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Así pues, las sociedades civiles (aunque tienen personalidad jurídica), las comunidades de bienes, las herencias yacentes y las sociedades en formación (que no tienen personalidad jurídica) tributan según el régimen de atribución de rentas y no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Dentro de las sociedades civiles, la excepción son las sociedades agrarias de transformación, que, siendo sociedades civiles, se consideran de forma expresa sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

1.5.2. Residencia y domicilio fiscal

Tal y como hemos visto, la personalidad jurídica es uno de los factores fundamentales para determinar qué entidades serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

El otro factor determinante a la hora de determinar quiénes son los sujetos pasivos del impuesto es la residencia en territorio español, ya que las entidades que tienen su residencia fuera del territorio español no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sino que lo serán del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y tributarán únicamente por las rentas obtenidas en territorio español[22].

A diferencia de las entidades no residentes, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son gravados por la totalidad de la renta que obtienen, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

[20] Artículo 123 del TRLIS.

[21] Artículos 48 al 52 del TRLIS.

[22] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

© Ediciones Pirámide

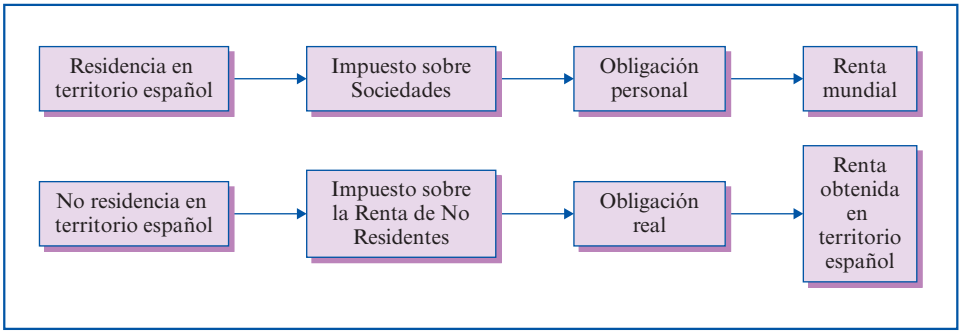

Figura 1.2. Residencia y sujeción al IS.

Para que una entidad se considere, según el Impuesto sobre Sociedades, residente en territorio español tiene que concurrir alguno de los siguientes requisitos[23]:

- Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español: si la dirección y el control del conjunto de sus actividades se llevan a cabo de forma efectiva en territorio español, entonces se considera que la entidad es residente en dicho territorio, independientemente de dónde esté su domicilio social o de otros factores.
- Entidad que esté radicada fuera del territorio español, pero en algún país o territorio de nula tributación o considerado paraíso fiscal. Así será considerado si sus activos principales, directa o indirectamente, consisten en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responden a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Para determinar el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español, el Impuesto sobre Sociedades establece las siguientes directrices[24]:

- El domicilio fiscal será su domicilio social, siempre que en él estén efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

[23] Artículo 8 del TRLIS.
[24] Artículo 8.2 del TRLIS.

© Ediciones Pirámide

— Cuando no coincidan el domicilio social con el lugar en que se realice la gestión o dirección de sus negocios, este último será el domicilio fiscal.
— Cuando ninguno de los criterios anteriores sea aplicable, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor del inmovilizado.

EJEMPLO

Determinemos si los siguientes agentes económicos son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades:

1. Una herencia yacente.
2. Un trabajador autónomo que realiza una actividad empresarial.
3. Una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio en Italia que realiza una operación empresarial en España.
4. Un fondo de inversión.

Analicemos caso a caso

1. No tiene personalidad jurídica, por lo que tributaría según el régimen de atribución de rentas y no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.
2. En este caso estaríamos ante una persona física, por lo que no sería sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sino del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
3. En principio, no sería sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sino que lo sería del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ya que no tiene su residencia fiscal en España.
4. Aunque carecen de personalidad jurídica, los fondos de inversión son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y tributan de acuerdo con un régimen especial.

1.6. EXENCIONES

Pasamos, pues, una vez establecida la sujeción al Impuesto sobre Sociedades, a analizar si existen exenciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Según la LGT, una renta, operación o actividad está exenta de un tributo cuando, aun realizándose el hecho imponible (esto es, estando sujeta al tributo), por determinadas razones la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal[25].

[25] Artículo 22 de la LGT.

© Ediciones Pirámide

En el Impuesto sobre Sociedades se distinguen supuestos de exención total y supuestos de exención parcial. La principal diferencia, tal y como veremos a continuación, radica en que la exención total exime del cumplimiento de todas las obligaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, mientras que las exenciones parciales eximen determinadas rentas por cumplir requisitos específicos. En las exenciones parciales los sujetos pasivos cumplen con las obligaciones excepto para las rentas que específicamente están exentas.

Supuestos de exención total

Las entidades totalmente exentas son aquellas que no tienen que tributar en el Impuesto sobre Sociedades por ninguna de las rentas que obtengan. Ni siquiera están obligadas a presentar declaración por este impuesto[26], ni a su inscripción en el índice de entidades que debe constar en cada delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria[27].

Gozan de exención total las siguientes entidades públicas[28]:

— El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
— Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
— El Banco de España, los fondos de garantía de depósitos y los fondos de garantía de inversiones.
— Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
— El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
— Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales. Entre éstas se encuentran la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Consejo Económico y Social, el Instituto Cervantes, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, el ente público RTVE, la Agencia de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, la Comisión Nacional de Energía, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, el Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) y las universidades públicas cuyas competencias públicas correspondan a la Administración General del Estado.

[26] Artículo 136.2 del TRLIS.
[27] Artículo 130 del TRLIS.
[28] Artículo 9.1 del TRLIS.

© Ediciones Pirámide

Exención parcial

A diferencia de la exención total, la exención parcial supone que únicamente algunas de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo están exentas. Las entidades que gozan de exención parcial son las siguientes[29]:

- Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Entre estas entidades se encuentran: las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriores.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.
- Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.
- Los partidos políticos[30].

Para estas entidades que gozan de exención parcial, de las rentas que obtienen únicamente están exentas:

Objeto social o finalidad específica: las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. En este punto hay que aclarar que las rentas que obtienen como contraprestación por actividades realizadas por la entidad constituyen rendimientos derivados de una explotación económica, y no están exentas.

[29] Artículo 9.3 del TRLIS.

[30] Artículo 10 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

© Ediciones Pirámide