

CURSO BÁSICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (2): CARACTERÍSTICAS-HECHO IMPONIBLE-SUJETO PASIVO-ELEMENTOS TEMPORALES-PAGOS FRACCIONADOS 2014.

(Enero 2014)

- **José Antonio Rodríguez Ondarza**
(Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
Universidad Complutense de Madrid
- **Luis Alfonso Rojí Chandro**
(Profesor de Sistema Fiscal Español)
Universidad Autónoma de Madrid
- **Silvia Rojí Pérez**
(Lda. Administración de Empresas)
- **Miriam Sánchez González**
(Lda. Derecho y Administración de Empresas)

RESUMEN

Introducimos conceptos básicos en la estructura del Impuesto sobre Sociedades respondiendo a cuestiones sencillas:

- ¿Qué tipo de tributo es el Impuesto sobre Sociedades?
- ¿Dónde se aplica?
- ¿Qué tipos de renta grava?
- ¿Qué período temporal toma como referencia para gravar la renta?
- ¿Cuándo se devenga el impuesto, naciendo la obligación tributaria?
- ¿Cuándo se presenta la declaración del Impuesto sobre Sociedades?
- Si una sociedad tiene pérdidas, ¿qué hace con ellas?
- ¿Se liquida el impuesto de una sola vez, o se realizan pagos anticipados?

En la respuesta a esta serie de preguntas, se introducen las novedades que afectan al ejercicio 2014, en relación a la compensación de bases imponibles negativas y la realización de pagos fraccionados anticipados.

Se continúa con la autoevaluación teórica y práctica como método de consolidar los conocimientos de este curso.

Comenzaremos conociendo las características del Impuesto sobre Sociedades, su objeto de gravamen y hecho imponible, su aplicación territorial, el devengo del mismo, el período impositivo, la forma de presentar su declaración y la obligación de realizar pagos a cuenta de la liquidación final, examinando las novedades introducidas para 2014 respecto a la obligación de realizar pagos anticipados y su importe. También conoceremos la dimensión temporal de la compensación de bases imponibles negativas y sus límites cuantitativos actuales.

En la parte práctica se propone la realización de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades sencilla, en la que se introducen conceptos para determinar ajustes y cuantificar los mismos. Se recomienda también la contabilización del Impuesto sobre Sociedades devengado.

13. NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CARACTERÍSTICAS

El artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) establece que "El Impuesto sobre Sociedades **es un tributo de carácter directo y naturaleza personal** que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley". A ello habría que añadir que se trata de un impuesto sintético, proporcional y periódico.

- Es un impuesto **directo**, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Por tanto es directo porque recae directamente sobre la obtención de renta como manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo.
- Es un impuesto **personal**, porque tiene en cuenta circunstancias que afectan a cada sujeto pasivo: se refiere a una persona jurídica determinada, que es el elemento básico de referencia sobre el que se configura el gravamen.
Una manifestación de este carácter subjetivo está patente en la diferenciación del régimen aplicable a los sujetos pasivos en relación con diferentes características o actividades, contemplando la aplicación de **diferentes regímenes especiales** en función de la **actividad realizada**, (arrendamiento de viviendas, instituciones de inversión colectiva, minería, sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, entidades navieras...), o del **volumen de operaciones** (empresas de reducida dimensión, microempresas...). El régimen especial **más aplicado** es sin duda el de **empresas de reducida dimensión (ERD)**, que afecta a una gran mayoría de las sociedades existentes en nuestro país. Son empresas de reducida dimensión (ERD), aquellas cuyo importe neto de la **cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros**.

También a efectos fiscales existe la categoría de **microempresas (micropymes)**, aquellas que cumplan los siguientes requisitos:

- Que la cifra de negocios del período sea inferior a 5 millones de euros.
 - Que la plantilla media sea inferior a 25 empleados y no inferior a la unidad (1), durante los 12 meses siguientes al inicio del período.
- Es un impuesto **sintético** , porque no divide las rentas por categorías sino que integra todo tipo de rentas (la base del impuesto incorpora la totalidad de las rentas del contribuyente). Todas las rentas se acumulan en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, cuyo resultado es el punto de partida para la configuración de la base imponible. La renta se determina de forma global, sin tener en consideración el origen o fuente de procedencia de la misma.
 - Es un impuesto **proporcional** , dado que el porcentaje impositivo no depende de la cuantía de la base imponible del contribuyente, sino que se aplica de forma indistinta a todos los sujetos pasivos, con ciertas particularidades para determinados sujetos pasivos que aplican tipos de gravamen más reducidos.
 - Por último es un impuesto **periódico** , puesto que el hecho imponible se refiere a un único ejercicio económico que se repite sucesivamente. El devengo se produce con el cierre del ejercicio económico.

Adicionalmente el Impuesto sobre Sociedades puede considerarse un **impuesto complementario del IRPF** , ya que aplica una retención en la fuente sobre las rentas de capital (dividendos), obtenidas por los socios personas físicas que participen en sociedades, sirviendo a los objetivos de control y gravamen de la renta global.

14. **¿QUÉ ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN TIENE EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN ESPAÑA?**

El Impuesto sobre Sociedades **resulta de aplicación en todo el territorio español** que comprende el territorio peninsular, las Islas Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla y demás zonas adyacentes a las aguas territoriales, de conformidad a lo previsto en la legislación española y el Derecho internacional

El Impuesto sobre Sociedades somete a **tributación a las sociedades residentes** en territorio español por **la totalidad de sus rentas** obtenidas, es decir, por su renta mundial.

Todo ello sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales del País Vasco (Concierto Económico) y Navarra (Convenio Económico), donde se exige el impuesto a las sociedades con domicilio fiscal en estos territorios por las Diputaciones Forales de acuerdo con su normativa autónoma propia, y a las especialidades definidas sobre otros territorios, (Canarias), con un régimen fiscal particular.

Las entidades no residentes que obtengan renta en territorio español, tributarán en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Las entidades no residentes que obtengan rentas en territorio español, por medio de un establecimiento permanente, determinarán su renta sujeta a imposición aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

15.

¿QUÉ GRAVA EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, CUÁL ES SU HECHO IMPONIBLE?

El impuesto sobre sociedades se define en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, como un impuesto de carácter directo que grava la obtención de renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

En el artículo 4.1 TRLIS, se establece que constituirá hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades **la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que fuese su fuente u origen**, sin atender a su procedencia.

A pesar de este carácter sintético, existen determinadas rentas que pueden presentar un tratamiento fiscal beneficioso (rentas de fuente extranjera procedentes de filiales, rentas procedentes de beneficios extraordinarios con reinversión...)

16. ¿QUIÉNES SON SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EN VIRTUD DE QUÉ CRITERIO SE DELIMITAN?

De acuerdo con el art. 7 TRLIS son sujetos pasivos del impuesto:

- Toda clase de **entidad que tenga personalidad jurídica propia** con la excepción de las sociedades civiles (art.7.1.a TRLIS). Son sujetos pasivos, a título de ejemplo, las sociedades mercantiles, las sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales; sociedades unipersonales; agrupaciones de interés económico, asociaciones, fundaciones e instituciones de todo tipo; o los entes públicos.
- **Algunas entidades carentes de personalidad jurídica** (art.7.1 b -j) como los fondos de inversión, fondo de capital riesgo, uniones de empresas temporales, fondos de pensiones, fondos de regulación del mercado hipotecario, fondos de garantía hipotecaria...

El CRITERIO que determina la sujeción al impuesto es **la residencia en territorio español**. A estos efectos se consideran residentes en territorio español (art. 8.1 TRLIS) aquellas entidades en las que concurra alguno de estos tres requisitos:

- a. Se hayan constituido conforme a la legislación española
- b. Tengan su domicilio social en territorio español
- c. Tengan la sede de dirección efectiva en territorio español, es decir, cuando radique en España la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La **Administración Tributaria podrá presumir** que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, tiene su **residencia en territorio español**:

- Cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o
- Cuando su actividad principal se desarrolle en territorio español,

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 responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

(Presunción del artículo 8.1 del TRLIS)

Según el art. 8.2 TRLIS el **domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español** será:

- a) El de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- b) El del lugar en que se realice dicha gestión o dirección (donde se centralice la gestión administrativa, es decir, donde se lleve de forma efectiva la contabilidad)
- c) Cuando no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Todo cambio de domicilio fiscal deberá ponerse en conocimiento de la Administración tributaria.

17. **¿TODAS LAS RENTAS QUE CONFORMAN EL HECHO IMPONIBLE ESTÁN PLENAMENTE GRAVADAS, O EXISTEN EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?**

La exención no impide el hecho imponible, sino que, realizado el mismo, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Se contemplan exenciones totales que pueden ser de naturaleza **subjetiva** (para determinados sujetos pasivos no se produce el nacimiento de la obligación tributaria).

Están establecidas las siguientes exenciones en el art. 9.1 TRLIS:

- a. El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
- b. Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- c. El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- d. Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- e. 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.
- f. 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. La

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el Consejo Económico y Social y el Instituto Cervantes. También los organismos públicos mencionados en la D.A. 10ª.1 de la LOFAGE (entre los que se encuentran la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, RTVE, la Comisión del Sistema Electrónico Nacional e, igualmente la del Mercado de las Telecomunicaciones, la Agencia de Protección de Datos y el Consorcio de la ZEC).

Y **unas exenciones objetivas**: (en determinados hechos imposables no se produce el sometimiento a gravamen de la renta). Un ejemplo de estos supuestos son las exenciones para evitar la doble imposición, reguladas en los artículos 21 y 22 del TRLIS, relativas a dividendos y rentas de fuente extranjera.

No obstante, **existen exenciones parciales** en IS, en los términos previstos en 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, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro, reguladas en el art. 9.2 TRLIS.

También el TRLIS establece una lista de **entidades** que, en los términos previstos en el capítulo XV del título VII LIS, (Régimen especial de las entidades parcialmente exentas), están **parcialmente exentas** (las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el art. 9.2 TRLIS LIS; las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; los colegios profesionales y los sindicatos de trabajadores;... etc.)

18. ¿QUÉ PERÍODO IMPOSITIVO TOMA COMO REFERENCIA EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

El **período impositivo** o fiscal coincide con el **ejercicio económico** mercantil de la entidad, sin que en ningún caso pueda exceder de 12 meses. Esta limitación no tiene por qué coincidir con el año natural y es aplicable a todas las entidades.

En todo caso, el período de imposición concluirá, de conformidad con la normativa fiscal, en los siguientes supuestos especiales:

- a) Cuando la entidad se extinga (o si se cierra el ejercicio para cambiar las fechas de inicio y cierre del mismo).
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia al extranjero de la entidad residente en España.

- c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de una entidad y ello determine la no sujeción al IS de la entidad resultante (por ejemplo, transformación en una sociedad civil).
- d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de una entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Generalmente el período impositivo coincidirá con el año natural si la sociedad cierra su ejercicio el 31 de diciembre, pero también pueden existir ejercicios sociales que no cierren a 31 de diciembre (**ejercicio partido**, por ejemplo del 1 de julio al 30 de junio).

La **fecha de inicio** del ejercicio fiscal **determina la legislación aplicable** para la exigencia y liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

19. ¿CUÁNDO SE DEVENGA EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES? ¿POR QUÉ ES IMPORTANTE EL DEVENGO?

Por lo **general**, el IS se devenga el último día del periodo impositivo. Pero existe una **regla especial** para las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), el impuesto se devengará el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en que se aplicó el régimen fiscal especial.

El devengo es importante porque:

- Marca el momento en **que nace la obligación tributaria**, situando en dicho momento la realización del hecho imponible. Esto implica que sólo se imputarán al ejercicio los gastos e ingresos que se devenguen en ese periodo, con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera.
- Marca el **inicio** del cómputo del **plazo para la presentación** de la autoliquidación del impuesto (devengo + 6 meses y 25 días).

20. ¿CUÁNDO SE PRESENTA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES? ¿QUIÉN ESTÁ OBLIGADO A PRESENTAR DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

Están obligados a presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades **todos los sujetos pasivos** del mismo, con independencia de que hayan desarrollado o no actividades durante el período impositivo, o de que hayan obtenido o no rentas sujetas al impuesto. Aunque una sociedad haya

estado inactiva, debe presentar la oportuna declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Como ya se ha señalado al no haber un periodo impositivo igual para todas las sociedades tampoco hay un plazo único de presentación del Impuesto de Sociedades, sino que este dependerá del periodo impositivo de cada empresa; debiendo **ser presentado** en los 25 días naturales siguientes a la finalización de los 6 meses posteriores a la finalización del período impositivo.

Si el ejercicio social de una entidad coincide con el año natural, el devengo del Impuesto sobre Sociedades se producirá el 31 de diciembre, y el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto finalizará el 25 de julio del siguiente año (2013 = 25 de julio de 2014).

Respecto a la **forma y lugar** de presentación, tanto si la liquidación es a ingresar o a devolver, la declaración se presentará por **medios telemáticos** en la oficina virtual que la Agencia Tributaria tiene establecida al efecto.

21. **SI UNA SOCIEDAD TIENE UN RESULTADO NEGATIVO, ¿CÓMO LO COMPENSA?**

En el Impuesto sobre Sociedades, el resultado contable negativo no es compensable automáticamente, la magnitud fundamental es la base imponible, que parte del resultado contable y ajusta el mismo. Puede darse el caso de la obtención de resultado contable negativo y base imponible positiva o viceversa. **Sólo la base imponible negativa es compensable** en ejercicios posteriores, con rentas positivas de los períodos que concluyan en los dieciocho **(18) años** inmediatos sucesivos.

La compensación podrá absorber el importe de la base imponible previa a la aplicación de la misma.

No obstante **existe un límite temporal y especial** para las grandes empresas, aplicado en **2012, 2013 y prorrogado para 2014**, que impide la compensación total de la base imponible previa (para empresas con volumen de operaciones igual o superior a 20 millones de euros, en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo). Los límites aplicables son:

Importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo	
INCN < 20 millones de euros	Sin límite
20 ≤ INCN < 60 millones de euros	50% de la base imponible previa a la compensación
INCN ≥ 60 millones de euros	25% de la base imponible previa a la compensación

Establecidos para **2012 y 2013** por el Real Decreto-Ley 20/2012 de 13 de julio.

Extendida la limitación para **2014 y 2015** por la Ley 16/2013 de 29 de octubre.

22. **¿QUÉ SON LOS PAGOS FRACCIONADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES? ¿DÓNDE SE REGULAN? ¿QUÉ MODELO SE UTILIZA?**

Los pagos fraccionados son **anticipos del impuesto definitivo**, que tienen que realizar todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (salvo excepciones) de forma obligatoria. El TRLIS establece que los sujetos pasivos deberán efectuar **tres pagos** a cuenta durante el ejercicio, en los 20 primeros días de los meses de **abril, octubre y diciembre**. Los pagos fraccionados realizados son a cuenta de la liquidación final del ejercicio correspondiente al período impositivo, deduciéndose de la cantidad total a pagar resultante de la liquidación.

Si el resultado de la liquidación fuese nulo y se hubiesen anticipado pagos fraccionados, su importe será devuelto por la Administración Tributaria.

El modelo utilizado para su liquidación es el modelo 202 de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

23. **¿QUÉ SISTEMAS O MODALIDADES EXISTEN PARA DETERMINAR LA CUANTÍA DE LOS PAGOS FRACCIONADOS?**

Para la determinación del importe del pago fraccionado se puede optar por uno de estos dos sistemas:

- Sistema de cuota**, aplicando **un porcentaje a la cuota íntegra** del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día en que comience el plazo de declaración para realizar el pago fraccionado, minorando dicha cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones, así como en los ingresos a cuenta correspondientes (art. 45.2 TRLIS). El porcentaje aplicable lo establece la Ley de Presupuestos Generales de cada año, siendo para 2014 **del 18%**.

(Si una sociedad tiene el ejercicio coincidente con el año natural, para el primer pago en abril de 2014 tomará como referencia la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada a esta fecha, que será la del ejercicio 2012. Para los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2013, tomará como referencia la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2013, que presentó en julio 2014).

- b) **Sistema de base imponible**, aplicando sobre la parte de **la base imponible de los 3, 9, 11 meses** de cada año natural, **el porcentaje** establecido, restando de la cantidad a ingresar los pagos ya realizados anteriormente (art. 45.3 TRLIS).

El sujeto pasivo tiene que calcular la base imponible acumulada a marzo, septiembre, noviembre de acuerdo a la normativa del TRLIS (integrando en la misma el 25% de los dividendos y rentas de fuente extranjera a los que resulte de aplicación la exención para evitar la doble imposición internacional) y aplicar el porcentaje de pago fraccionado a la misma, siendo de aplicación las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas descritas anteriormente.

Esta **modalidad es obligatoria** para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones sea superior a 6.010.121,04€ en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo y **voluntaria previa opción**, para el resto de sujetos pasivos.

Los porcentajes a aplicar se establecen en la Ley de Presupuestos Generales de cada año, para 2014 los **tipos de gravamen del pago fraccionado en esta modalidad oscilan entre el 18% y el 29%**, en función de su volumen de operaciones.

24. ¿QUÉ ES EL PAGO FRACCIONADO MÍNIMO?

Para los ejercicios **2012** y **2013**, con objeto de obtener una recaudación impositiva superior por el Impuesto sobre Sociedades, se ha introducido la figura del **pago fraccionado mínimo** para aquellos sujetos pasivos cuya cifra de **volumen de negocios** sea al menos de 20.000.000 €, en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo (normalmente el año anterior si el ejercicio coincide con el año natural).

Para el ejercicio **2014** y **2015**, esta modalidad del pago fraccionado mínimo ha sido prorrogada.

El importe del pago fraccionado mínimo en cada período será generalmente el **12% del resultado contable positivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias**, en los 3,9,11 meses de cada año natural. Dicho importe se **minorará exclusivamente**, en los pagos fraccionados realizados con anterioridad en el mismo período impositivo.

El pago fraccionado mínimo será del **6%** para aquellas entidades en las que al menos el 85% de sus ingresos se corresponden con rentas a las que sea de aplicación las exenciones por doble imposición internacional para dividendos y rentas de fuente extranjera.

25. ¿QUÉ PARTICULARIDADES PRESENTAN LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA 2014?

Para el ejercicio 2014 el porcentaje de los pagos fraccionados aplicable será:

- a) Sistema de cuota íntegra (art. 45.2 TRLIS)... 18%
- b) Sistema de base imponible (art. 45.3 TRLIS), de acuerdo a lo siguientes cuadros:

VOLUMEN OPERACIONES en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo dentro de 2012 ó 2013	MODALIDAD ART. 45.3	PORCENTAJE para el cálculo pago fraccionado			
NO SUPERIOR A 6.010.121,04 €	Opcional	multiplicar por $\frac{5}{7}$ el tipo de gravamen redondeado por defecto			
SUPERIOR A 6.010.121,04 €	Obligatoria	Importe neto cifra negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo			
		< 10 millones €	≥ 10 millones € y < 20 millones €	≥ 20 millones € y < 60 millones €	≥ 60 millones €
		multiplicar por $\frac{5}{7}$	multiplicar por $\frac{15}{20}$	multiplicar por $\frac{17}{20}$	multiplicar por $\frac{19}{20}$

TIPOS PAGOS FRACCIONADOS	
	2014
Importe neto cifra de negocios (INCN)	1º, 2º, 3º pago
< 10.000.000 €	18%-21%
10.000.000 € ≤ INCN < 20.000.000 €	23%
20.000.000 € ≤ INCN < 60.000.000 €	26%
≥ 60.000.000 €	29%

26.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El esquema básico de liquidación, en el que insistimos y debemos tener siempre presente, es el siguiente:

RESULTADO CONTABLE (Pérdidas y Ganancias)

(±) **Ajustes extracontables [por diferencias permanente y temporarias (DP), (DT)]**

BASE IMPONIBLE PREVIA

(-) **BI Negativas de ejercicios anteriores (compensación)**

(=) **BASE IMPONIBLE**

x tipo de gravamen

(=) **CUOTA ÍNTEGRA**

(-) **Deducciones por doble imposición**

(-) **Bonificaciones**

(-) **Deducciones por incentivos**

(=) **CUOTA LIQUIDA**

(-) **Retenciones y pagos a cuenta**

(=) **CUOTA DEL EJERCICIO**

GUÍA DE ACTUACIÓN

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio fiscal es una labor de análisis que requiere: conocimientos contables, conocimientos impositivos, conocimientos de la actividad del sujeto pasivo y de los principales hechos relevantes del ejercicio y de ejercicios anteriores, así como cierto grado de planificación para filtrar toda la información y acomodarla a la normativa tributaria.

Cerrar el ejercicio impositivo de una sociedad se asimila a una **auditoría fiscal limitada**, que comprende el análisis de los hechos económicos y jurídicos del ejercicio económico en orden a determinar la base imponible,

la cuota líquida y los beneficios fiscales aplicables, **bajo la premisa de un adecuado soporte técnico y documental**. Ello es así porque todos sus elementos pueden ser objeto de comprobación y de control por parte de la Administración Tributaria, dando lugar a probables riesgos fiscales (por cuotas dejadas de ingresar, por intereses de demora y sanciones) si la determinación de los elementos esenciales del impuesto no ha sido adecuada.

La información y la obtención de la misma, es labor previa del analista fiscal mediante un adecuado **programa de trabajo**, cuya profundidad depende del conocimiento que se tenga de la sociedad en cuestión y de su actividad económica.

La información mínima a solicitar para desarrollar un programa de trabajo comprende:

- ✓ Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.
- ✓ Balance de Situación del ejercicio.
- ✓ Balance de Sumas y saldos del ejercicio.
- ✓ Memoria del ejercicio.
- ✓ Cuentas anuales del ejercicio anterior.
- ✓ Declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los tres ejercicios cerrados con anterioridad.
- ✓ Escrituras y documentos notariales realizados durante el ejercicio.
- ✓ Soportes de los hechos más relevantes acaecidos en el ejercicio.

Del análisis de esta información mínima y de su comparación surgen una serie de cuestiones que, una vez respondidas por la entidad, proporcionan toda la información relevante para determinar, con seguridad jurídica, la base imponible y practicar la correspondiente liquidación.

AUTOEVALUACIÓN

- Indique cinco características que definan la naturaleza del Impuesto sobre Sociedades.
- Dentro del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, ¿existen rentas no sujetas?, ¿existen rentas exentas?
- Indique sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que no sean sociedades mercantiles.
- ¿Qué es una empresa de reducida dimensión (ERD)? ¿Y una microempresa?
- ¿Dónde radica el domicilio fiscal de una sociedad?
- Una sociedad domiciliada formalmente en Luxemburgo, ¿puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en España?
- Indique varios supuestos en los que se cierra el período impositivo para una sociedad mercantil.
- ¿Qué normativa tributaria se aplica para la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio?
- Si una sociedad cierra su ejercicio social en marzo de 2013 (31-03-2013), ¿cuándo presentará su declaración del Impuesto sobre Sociedades?
- ¿En qué fechas se presentan los pagos fraccionados del ejercicio 2013/2014?
- El sistema de determinación de la cuantía de los pagos fraccionados, atendiendo a la base imponible... ¿en qué consiste? ¿para qué sujetos pasivos es obligatorio?

- ¿Qué es el pago fraccionado mínimo y a qué sujetos pasivos afecta?
- ¿Para qué tipo de sociedades existe limitación a la compensación de bases imponible negativas? ¿Qué limitación es?
- Resuma la estructura básica el Impuesto sobre Sociedades.
- Una sociedad tiene base imponible negativa pendiente de compensar de 2011 por importe de <3.000.000€>. Su volumen de operaciones en 2012 fue de 25₁ millones de euros.
En 2013 su resultado contable ha sido positivo en 1.800.000€, realizando unos ajustes positivos al mismo por importe de 100.000€.
¿Qué bases imponibles negativas puede compensar en 2013? ¿Cuál será su base imponible del ejercicio? Si en 2014 su base imponible previa a la compensación fuese de 1.600.000€, ¿cuál sería la base imponible del ejercicio?

● PREGUNTAS PROPUESTAS

- ¿Qué es la presunción de rentas y cómo incide en el Impuesto sobre Sociedades?
- ¿La Administración Tributaria a la hora de comprobar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, puede revisar y modificar el resultado contable que reflejan los estados financieros de la sociedad?
- ¿Existen en el Impuesto sobre Sociedades otras presunciones?
- ¿Qué ocurre si la Administración Tributaria descubre bienes o derechos no declarados o no contabilizados?
- Los ajustes extracontables son un elemento esencial en el Impuesto sobre Sociedades, ¿por qué se aplican?
- Las diferencias temporales (temporarias), ¿qué implican? ¿por qué son temporarias?, ¿qué ocurre con las mismas en la serie de ejercicios en los que afectan al Impuesto sobre Sociedades?
- Indique 3 ajustes extracontables que se califiquen como diferencia permanente (DP).
- Indique 5 ajustes extracontables que se califiquen como diferencia temporal (DT).

EJERCICIOS PROPUESTOS

Ejercicio 4

- La empresa Talleres Omicron, S.L. presenta un resultado previo, antes del cierre contable y del cálculo del Impuesto sobre Sociedades, de 1.200.000€ en concepto de beneficios. Efectuada la revisión fiscal se detectan las siguientes incidencias:
 1. Dentro de los gastos de personal se incluye el sueldo de uno de los hijos del socio mayoritario que realiza las tareas de auxiliar administrativo por importe de 48.000€. La retribución media en el mercado para este puesto de trabajo asciende a 19.700€. **(Operaciones vinculadas)**
 2. La empresa adquirió una máquina el 1 de febrero de 2013 por 360.000€ más 64.800€ de IVA, por la que ha dotado una amortización del 10% de acuerdo a las Tablas Oficiales de Amortización (TAO), por importe de 36.000€. Esta máquina entró en funcionamiento el 1 de junio de 2013. **(Amortizaciones)**
 3. Dentro de los gastos Talleres Omicron, S.L. ha dotado una provisión de 42.000€ por una deuda que el Ayuntamiento de Madrid debe desde hace más de un año. (Deterioro de activos)
 4. En la cuenta de tributos aparecen incluidos los siguientes conceptos:
 - Intereses de demora 6.000€
 - Recargo de apremio 1.200€
 - Sanciones 8.800€ **(Gastos no deducibles)**
 5. Entre los gastos financieros figuran 72.000€ en concepto de intereses por un préstamo de 800.000€, otorgado por una sociedad del grupo a un tipo de interés del 9% anual. El interés normal de mercado de este tipo de préstamo es del 6%. **(Operación vinculada)**
 6. Dentro de los ingresos se incluye como beneficio la venta de maquinaria industrial por 250.000€, que tenía un valor neto contable de 150.000€. El importe de la venta se ha pactado de la siguiente forma: 50.000€ en 2013, 100.000€ en 2014 y 100.000€ en 2015. **(Imputación temporal)**
 7. Se incluye como ingreso financiero un dividendo bruto de 30.000€, recibido de una sociedad participada en un 20% desde el año 2007. **(Deducción doble imposición interna)**
 8. La liquidación del IS del ejercicio 2008 arrojó una base imponible negativa de 26.000€ que no ha podido compensar todavía. **(Compensación BI Negativas)**
 9. La sociedad se encuentra sujeta al tipo general. (30%)
 10. En el ejercicio 2013 la sociedad tiene derecho a practicar deducciones por inversiones I+D por importe de 43.000€. **(Deducción por incentivos)**

11. Los pagos fraccionados realizados en 2013 fueron: 6.300€ en abril, 16.000€ en octubre y 16.000€ en diciembre. (Retenciones y pagos fraccionados)

Analizar las diferencias entre resultado contable y base imponible del ejercicio, proponiendo los ajustes extracontables oportunos, cuantificando y calificando los mismos en diferencias temporarias o diferencias permanentes.

Siguiendo la estructura básica del Impuesto sobre Sociedades, liquidar el mismo para el ejercicio 2013, y proceder a la contabilización del impuesto corriente y el impuesto diferido a cierre del ejercicio económico.

NOTAS DE AYUDA

- (1) **Operaciones vinculadas**: se valoran de forma imperativa a valor de mercado (art. 16 TRLIS). Gasto contable > Gasto fiscal
- (2) **Amortizaciones**: son efectivas desde la entrada en funcionamiento del bien (art. 11 TRLIS). Gasto contable > Gasto fiscal
- (3) **Deterioro saldo deudor**: no es aplicable a empresas y organismos públicos (art. 12 TRLIS). Gasto fiscal cero.
- (4) **Gastos no deducibles**: las multas, sanciones y recargos son gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (art. 14 TRLIS)
- (5) **Gasto financiero/Operación vinculada**: proviene de una sociedad del grupo, valor de mercado. Gasto contable > Gasto fiscal.
- (6) **Imputación temporal**: venta a plazos, posibilidad de imputar en función de los cobros efectivos (art. 19 TRLIS). Ingreso contable > Ingreso fiscal
- (7) **Dividendos internos/Deducción por doble imposición**: deducciones de la cuota íntegra (art. 30 TRLIS)
- (8) **Base Imponible Negativa**: compensación (art. 25 TRLIS)
- (9) **Tipo de gravamen**: aplicación a la base imponible (art. 28 TRLIS)
- (10) **Deducción por incentivos/I+D**: aplicable a la cuota íntegra. Límites de aplicación (art. 35, 44 TRLIS)