



## Tema 2. L'Impost sobre Societats

### Introducció

Tradicionalment, s'ha considerat que la **renda** és el millor exponent de la capacitat econòmica dels individus i, per tant, que esdevé el fet imposable per excel·lència. El perquè d'aquesta consideració prioritària de la renda com a manifestació de capacitat tributària front d'altres manifestacions de riquesa, com ho pot ser la titularitat del patrimoni, ha de buscar-se en un àmbit polític o econòmic, en tot cas extrajurídic, i la seva justificació queda al marge de l'estudi de la nostra matèria.

Tant les persones físiques com les persones jurídiques obtenen guanys econòmics, tècnicament rendes, i els obtenen territorialment en el nostre país tant els que hi resideixen permanentment en ell com els qui, de fet, no ho fan. Això és tècnica i jurídicament així, encara que des d'un punt de vista purament fàctic no hi cap dubte que la capacitat econòmica pertany autèntica i finalment només a les persones físiques qui, en definitiva, són els partícips de les diferents modalitats de persones jurídiques existents, d'una o altra manera.

Davant d'aquest fet, caben dues solucions per a fer tributar aquestes rendes: crear un únic impost sobre la renda, sigui qui sigui el seu perceptor, o bé crear diversos gravàmens que atenguin les diferents característiques de cada gran grup de rendes. En relació amb aquesta disjuntiva, existeix un cert consens general sobre la impossibilitat d'eliminar la pluralitat de gravàmens de fet ja existents i substituir-los per un únic impost sobre la renda.

L'articulació de la imposició sobre la renda a través de dos gravàmens, adreçats respectivament a les persones físiques i a les persones jurídiques, sigui quin sigui el grau d'integració o coordinació que s'estableixi entre tots dos, constitueix avui dia una realitat del tot generalitzada en els països desenvolupats.

En el cas espanyol, la pertinença del nostre sistema tributari al model continental i la integració a la Unió Europea, els principis fiscals de la qual s'inspiren en l'Informe Neumark, que reconeix l'existència, juntament amb la renda, d'altres índexs de riquesa, advoquen especialment per mantenir i consolidar la **pluralitat de gravàmens**.

Tornant a la definició tècnica del concepte de renda, ha de dir-se que, d'una o altra manera, s'ha imposat un determinat concepte de la mateixa que la defineix com un acreixement econòmic personal. Aquest concepte extens de renda es coneix en el camp fiscal com a renda de Haig-Schanz-Simmons, en honor dels autors que la van formular d'aquesta manera. Aquesta forma d'entendre la renda havia desplaçat progressiva, encara que com veurem no definitivament, el concepte tradicional de rendes, concepte que distingeix una pluralitat d'elles i que podríem qualificar de real en tant que les identificaria amb el producte d'una determinada font (el treball, el capital, etc.). Amb els matisos que expressarem, el concepte de renda extensa de Haig-Schanz-Simmons havia estat el concepte que ha adoptat el nostre país arran de la reforma del 1978. En l'actualitat, no obstant, s'ha tornat a una delimitació de les diferents rendes, sobretot en l'IRPF.

### L'IRPF i l'IS: concepte i naturalesa

El primer gran tribut sobre la renda del sistema fiscal espanyol ho és l'**Impost sobre la Renda de les Persones Físiques**. En tant que tribut que grava la renda extensa, l'amplitud del seu concepte de renda l'obliga a fer una delimitació expressa del seu objecte en relació amb altres impostos que, com s'esdevé amb l'Impost sobre Successions i Donacions, podrien veure absorbit el seu propi objecte per aquest mateix concepte de renda (no cal recordar que, en efecte, quan hom

percep una donació o una herència obté un acreixement patrimonial que, de no haver-se exclòs expressament de l'àmbit del IRPF, generaria l'obligació de tributar per ell).

Ara bé, tot i que, com s'ha dit, el concepte de renda que fa servir l'impost és el de la renda extensa, és a dir, tot tipus d'acreixement patrimonial, la dificultat d'estimar o valorar tal acreixement patrimonial i l'existència d'una tipologia extensa de rendes, d'origen i contingut molt diversos, ha conduït a la distinció de diferents tipus de renda en funció de la font que els origina, especialment en el cas dels anomenats rendiments (procedents del treball, del capital o de les activitats econòmiques). Juntament amb els rendiments, la norma fiscal reconeix dins de les rendes els anomenats guanys i pèrdues patrimonials, als quals encara caldria afegir les rendes imputades, a l'efecte de poder obtenir la quantificació i el gravamen corresponents.

Aquesta diferenciació entre categories de renda ha anat conduint a una progressiva fragmentació de l'IRPF, el qual ha arribat a recordar cada vegada més, salvant-ne les distàncies, l'antiga imposició sobre la renda basada en impostos sobre fonts de renda que es complementaven amb un impost general que només havien de satisfer determinats subjectes passius.

El colofó a aquesta tendència l'ha posat la nova normativa de l'IRPF que distingeix bàsicament entre rendes actives (del treball o de les activitats econòmiques) i rendes passives (de l'estalvi, així com guanys patrimonials), que integra en dues bases imposables diferenciades (les anomenades base general i base de l'estalvi, respectivament), amb un tipus impositiu progressiu i elevat la primera (fins al 43 per 100 de tipus marginal màxim) i un fix i més reduït la segona (ara per ara, el 19 per 100 o el 21 per 100).

En l'àmbit de l'**Impost sobre Societats**, o impost sobre la renda de les persones jurídiques, el problema de determinar la renda gravable s'ha mirat de resoldre recorrent al concepte de benefici empresarial i utilitzant, amb aquesta finalitat i amb una rellevància cada vegada més gran, la comptabilitat empresarial i la normativa comptable, de naturalesa mercantil.

En aquest cas, l'evolució de l'IS s'ha caracteritzat clarament pel progressiu acostament entre els anomenats resultat comptable i resultat fiscal, amb la consegüent disminució dels ajustaments fiscals sobre la comptabilitat empresarial i l'augment de la importància a efectes fiscals de la normativa comptable. De fet, ara com abans, la comprensió de l'impost es fa molt difícil si no es tenen coneixements relativament profunds de com funciona la comptabilitat de les empreses.

Sobre la comptabilitat portada d'acord amb les normes mercantils, la norma fiscal imposa la pràctica d'ajustaments fiscals, per conciliar aquell resultat econòmic de l'empresa amb determinades exigències de la tècnica fiscal. La normativa reguladora de l'Impost sobre Societats és, en essència, una catàleg d'ajustaments a practicar, com tot seguit tindrem l'oportunitat de veure.

Finalment, no hem d'oblidar que les rendes obtingudes per no residents a Espanya també es sotmeten a tributació, en aquest cas mitjançant un gravamen específic, l'**Impost sobre la Renda dels No Residents**.

## Règim general de l'IS: fet imposable i subjecte passiu

Com el seu nom indica, l'Impost sobre Societats tendeix a gravar la renda obtinguda per **persones jurídiques**. Ara bé, la renda que obtenen les persones jurídiques acaba arribant, tard o d'hora, per una via o altra, a les mans de les persones (físiques o jurídiques) que aquestes tenen darrere. Aquesta segona obtenció de renda també queda gravada per l'impost personal sobre la renda del soci, i així successivament tantes vegades com es redistribueixi la renda. Ja hem avançat al començament que l'autèntica capacitat econòmica, finalment, correspon només a les persones físiques i aviat veurem que la llei preveu fórmules per a evitar la sobreimposició derivada de l'existència de diversos tributs sobre la renda.

De moment, podem trobar un fonament teòric per al deure de contribuir de les societats, seguint a Neumark, segons el qual, si no es grava la renda en el moment que l'obtenen les societats, en molts casos mai s'arribarà a sotmetre-la a imposició, tot evitant que aquesta renda arribi formalment a les mans dels socis.

La regulació general de l'impost es troba en el **Reial Decret Legislatiu 4/2004**, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats (TRLIS), que substitueix a la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'Impost sobre Societats. El desenvolupament reglamentari del TRLIS el porta a terme el RD 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Societats (RIS).

Ara bé, aquesta normativa bàsica s'ha vist modificada de certa consideració amb l'aparició de dues normes de rang legal. En primer lloc, la Llei 35/2006, que aprova el nou IRPF però que també introdueix importants reformes a l'Impost sobre Societats. I la Llei 16/2007, de 4 de juliol, que té per objecte adaptar la normativa mercantil i, de pas, l'impost a la normativa europea en matèria de comptabilitat, en la mesura en que aquesta incorpora les anomenades NIC i NIIF com a normes comptables de referència.

Quant a la seva definició i característiques, val a dir que l'Impost sobre Societats és un impost directe i personal, que grava una manifestació directa de la capacitat contributiva com és l'obtenció de renda. És també un impost objectiu i periòdic. El TRLIS manté un concepte sintètic de renda, sense distingir, com ho fa l'IRPF, la renda per raó de la font dels diversos rendiments que la componen.

### ***Fet imposable***

Aquí se'ns planteja un petit problema i és que el TRLIS no defineix què cal entendre per renda a l'efecte de l'impost, a diferència del que feia l'anterior normativa. Això ha dut a molts autors a concloure que el TRLIS no defineix el fet imposable. Aquesta raó, més teòrica que pràctica, s'aclareix recorrent a les normes sobre la base imposable, que integren el fet imposable mateix.

L'**obtenció de renda** per part del subjecte passiu constitueix el fet imposable de l'Impost sobre Societats. Parlant més planerament, això vol dir que el fet imposable de l'impost és l'obtenció de beneficis. Tanmateix, els diversos articles del TRLIS contenen alguns preceptes en els quals es presumeix o s'entén que el subjecte passiu ha obtingut rendes encara que no es tingui constància d'això. El principal d'aquests supòsits és la presumpció de retribució de cessions de béns i drets, també anomenada estimació de rendes, que es regula a l'art. 5 TRLIS.

El TRLIS i altres normes recullen diversos supòsits d'**exempció**. La major part d'aquestes exempcions tenen en l'impost un marcat caràcter subjectiu, i aquest és el motiu pel qual es tractaran juntament amb el subjecte passiu

Pel que fa referència a l'àmbit espacial de l'Impost, convé aquí distingir l'**àmbit territorial d'aplicació** de l'impost i els criteris de subjecció a aquest. L'impost s'aplica en tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims especials per raó del territori i del que es disposa en els tractats i convenis internacionals. En aquesta ocasió, són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya. A més, l'apartat 2 de l'art. 8 TRLIS fixa els criteris per a determinar el domicili fiscal, que d'entrada s'identifica amb el domicili social.

La definició del fet imposable (obtenció de renda per part del subjecte passiu) parla clarament d'un impost periòdic. El **període impositiu** de l'IS coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat, que en la major part dels casos s'identifica amb l'any natural, i el meritament de l'impost té lloc l'últim dia del període impositiu (normalment, el 31 de desembre, quan se sol tancar la comptabilitat). En qualsevol cas, mai el període impositiu pot passar dels dotze mesos. Estretament relacionades amb aquesta noció es troben les normes sobre imputació temporal d'ingressos i despeses, ja que depèn d'aquestes normes que ingressos i despeses s'entenguin realitzats en un període impositiu o un altre.

### ***Subjecte passiu***

El criteri de subjecció a l'IS és el de la **residència efectiva**: les entitats residents queden subjectes a tributar per l'anomenada renda mundial, és a dir, totes les seves rendes sense tenir en compte el lloc on s'obtinguin.

Són **subjectes passius** de l'IS les entitats amb personalitat jurídica (exceptuant les societats civils) i d'altres que, malgrat no tenir-ne, són reputades per la norma fiscal com a susceptibles de tributar per aquest impost. Exemple d'entitats sense personalitat subjectes a l'Impost sobre Societats són els fons d'inversió, les unions temporals d'empreses o els fons de pensions, entre d'altres.

Com abans s'ha avançat, el TRLIS recull una enumeració d'entitats totalment exemptes de l'IS i també una sèrie d'entitats que es beneficien d'exempcions en funció de la naturalesa de la renda obtinguda: són les entitats parcialment exemptes, la regulació de les quals es recull en el capítol XV del títol VII del TRLIS.

## **Determinació de la base imposable. El resultat comptable**

Ja s'ha dit que la determinació de la base imposable als efectes de l'Impost sobre Societats comença a partir del **resultat comptable** de l'entitat de que es tracti.

Amb tot, cal recordar que les normes mercantils reguladores de la comptabilitat no tenen com objectiu quantificar la renda a efectes fiscals, sinó oferir una imatge fidel de l'empresa en el tràfic mercantil, de manera que tots els interessats (socis, proveïdors, clients, etc.) puguin conèixer amb certes garanties la situació econòmica de l'entitat. D'aquesta manera, els grans principis que inspiren el conjunt de la normativa comptable tendeixen a fer que l'empresa no doni una imatge massa optimista dels resultats i obliguen a calcular el benefici empresarial segons unes normes determinades regides per criteris de prudència. Aquest fet topa amb els interessos de la Hisenda Pública, a la qual no li interessa, evidentment, que les societats puguin minorar els seus resultats i difereixin, o evitin, la tributació derivada dels seus guanys. Es podria dir que hi pot haver certa diferència de béns jurídics protegits en la normativa mercantil i en la normativa fiscal, respectivament, que justifiquen que la comptabilitat no serveixi plenament per a la determinació de la base imposable de l'impost.

Les normes mercantils de naturalesa comptable es recullen fonamentalment en el Codi de Comerç, en la Llei de Societats Anònimes i en el Pla General de Comptabilitat. A partir del resultat determinat segons aquesta normativa, la regulació de l'impost introdueix l'obligació de practicar diferents **ajustaments** que poden suposar una disminució o, el que és més freqüent, un augment d'aquesta magnitud per a determinar la base imposable de l'impost.

En els darrers temps, la normativa europea ha adoptat progressivament les anomenades NIC i NIIF, normes comptables d'acceptació internacional, com a estàndards per a l'elaboració dels estats de comptes, amb caràcter fins i tot obligatori en determinats supòsits. Com a conseqüència d'això, l'Estat espanyol ha adaptat la seva normativa mercantil a aquestes normes, amb la Llei 16/2007. Aquestes modificacions de caràcter mercantil han imposat certes modificacions tècniques en l'Impost, que s'han dut a terme intentant que afectin el mínim possible a la quantia de la base imposable segons l'anterior normativa.

El **règim de determinació de la base imposable** és el d'estimació directa, encara que en els supòsits de l'art. 53 LGT l'Administració pot recórrer al règim d'estimació indirecta. Per a la comprovació de la correcció de la base imposable declarada, l'Administració no només pot verificar si s'han practicat els ajustaments necessaris sinó que, a més, podrà comprovar si el resultat comptable del que es parteix s'ha determinat d'acord amb la normativa comptable.

Les modificacions o **ajustaments** que han d'efectuar-se sobre el resultat comptable fan referència, respectivament, a la valoració, la qualificació o la imputació temporal dels ingressos i despeses que s'integren al compte de resultats de l'empresa. És important recordar que l'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals.

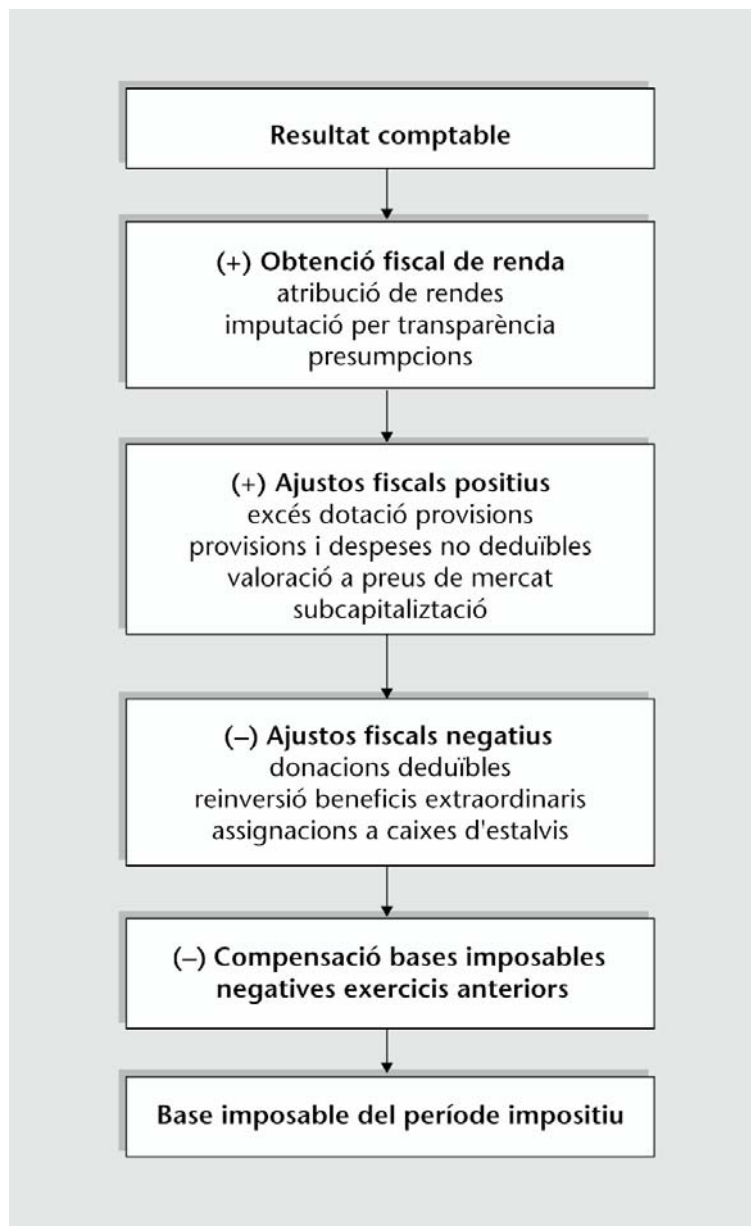
L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dona lloc als anomenats ajustaments positius i negatius, segons que impliqui augmentar o minorar el resultat comptable per a trobar la base imposable. El fonament d'aquestes correccions és la necessitat que sent el legislador d'introduir algunes precaucions per a impedir que per mitjà de manipulacions comptables es pugui alterar la renda gravable.

Juntament amb aquestes correccions, cal aplicar les normes del TRLIS sobre atribució i imputació de rendes i les presumpcions d'obtenció de rendes, ja que són supòsits que no comporten ingressos materials per a la societat i que, per tant, la comptabilitat no registra.

Una vegada determinada la renda del període impositiu, l'import es pot compensar amb les bases imposables negatives d'exercicis anteriors, si és que n'hi ha, i el resultat serà la base imposable del període impositiu.

Cal fer notar, a més, que l'IS grava la renda obtinguda per la societat, no pas el patrimoni que tingui, raó per la qual les operacions sobre fons propis (capital i reserves) i la resta d'operacions que són degudes a les relacions societàries no tenen efectes sobre la renda gravada. És el que passa, per exemple, amb les aportacions dels socis al capital social o les distribucions de dividends de la societat als socis, que no suposen ni ingrés computable ni despesa deduïble, respectivament, a efectes tributaris. Solament quan les modificacions dels fons propis comporten transmissions patrimonials tenen efecte sobre la base imposable.

Resum de les **operacions per a l'obtenció de la base imposable**:



## **Principals presumpcions**

Les presumpcions principals són les següents:

- 1) **Presumpció de retribució de béns i drets** (art. 5 TRLIS). Es tracta d'una presumpció *iuris tantum* segons la qual les prestacions de béns i drets, incloent-hi els préstecs, portats a terme per societats, són sempre retribuïdes i ho són pel valor normal de mercat. Enfront d'aquesta presumpció es poden utilitzar diversos mitjans de prova, entre els quals destaca la comptabilitat: si la prestació no consta com a retribuïda en la comptabilitat, es destrueix la presumpció.
- 2) **Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra meritada** (art. 17.3 TRLIS). Les quantitats sotmeses a retenció s'integren en la base imposable per l'import íntegre meritat. La presumpció de retenció permet al subjecte passiu deduir de la seva quota la quantitat que se li ha hagut de retenir, al marge del fet que la retenció s'hagi practicat o no, o que s'hagi fet per l'import correcte.
- 3) **Presumpció d'obtenció de renda** per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats i d'existència de rendes per comptabilització de deutes inexistents (art. 134 TRLIS). Si es descobreixen elements patrimonials en possessió del subjecte passiu no registrats als llibres de comptabilitat, es considerarà que hi ha una renda gravable per l'import del valor d'adquisició dels béns i drets esmentats, minorat en els deutes demostrables contrets per a finançar aquella adquisició, sense que l'import net que en resulti pugui ser negatiu. Evidentment, la prova de la possessió d'un element patrimonial a títol diferent enerva la presumpció. La mateixa presumpció s'aplica si es descobreix que s'han comptabilitzat en el passiu deutes inexistents, ja que el fonament és el mateix: crear l'aparença d'un valor patrimonial menor.

## **Amortitzacions**

Aquesta qüestió es troba regulada a l'art. 11 TRLIS i als arts. 1 a 5 RIS. Les amortitzacions reflecteixen la pèrdua de valor dels béns de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries, per les causes següents: l'ús, el pas del temps i el progrés tècnic (obsolescència).

L'amortització, perquè pugui ser **deduïble**, ha de ser efectiva, i serà una despesa deduïble sempre que se'n demostrï l'import. Amb tot, provar l'efectivitat de la depreciació és una qüestió tècnica extremament complexa.

La normativa comptable mercantil posa a disposició del comptable diversos mètodes per a calcular-la. Per a facilitar la prova de l'efectivitat de la depreciació, el TRLIS accepta com a efectiva la depreciació calculada segons els mètodes acceptats per aquesta.

El sistema que es fa servir més sovint és el basat en les **taules d'amortització** (art. 11.1.a TRLIS i art. 5 RIS). Aquestes taules recullen diversos tipus d'elements i fixen uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot triar i aplicar sobre el valor amortitzable, cosa que dona lloc a la quota d'amortització de l'exercici. Amb la finalitat d'incentivar la inversió, l'art. 111 TRLIS permet, en determinats casos, multiplicar el coeficient màxim per 2.

Així mateix, el TRLIS considera també efectiva l'amortització si el contribuent presenta a l'Administració un pla d'amortització amb criteris diferents als anteriors i aquesta l'accepta. Els plans d'amortització es recullen a l'art 11.1.d TRLIS i a l'art. 5 RIS. Una excepció a la regla general de l'existència d'efectivitat de la depreciació són els supòsits en els quals el TRLIS concedeix el benefici fiscal de llibertat d'amortització.

Els casos en què es permet la **llibertat d'amortització** són:

- Les societats anònimes i limitades laborals (art. 11.2.a TRLIS).
- Els actius miners (art. 11.2.b TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis destinats a activitats de R+D (art. 11.2.c TRLIS).

- Les despeses de R+D activades com a immobilitzat intangible (art. 11.2.d TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible d'explotacions associatives prioritàries (art. 11.2.e TRLIS).
- Les empreses de reduïda dimensió respecte a elements nous de l'immobilitzat material si es produeix un increment de la plantilla mitjana de l'empresa (art. 109 TRLIS) i respecte a inversions de poc valor (art. 110 TRLIS).
- Les inversions en elements nous de l'immobilitzat material i d'inversions immobiliàries afectes a activitats econòmiques, realitzades al 2009, 2010, 2011 i 2012 sempre que es mantingui durant 24 mesos la plantilla mitja total de l'entitat (DA 11ª TRLIS).

Finalment, cal fer referència al **règim d'arrendament financer** (lísing). L'adquisició de béns per mitjà de contractes d'arrendament financer comporta el pagament d'unes quotes mensuals per l'arrendament, que integren: a) D'una banda, el cost del bé que s'està adquirint. b) D'altra banda, els interessos (càrrega financera). Al final de l'arrendament es pot exercir l'opció de compra per l'import que resulti de minorar el preu d'adquisició en la suma de la part de les quotes mensuals que s'han satisfet pel cost del bé.

El TRLIS preveu respecte a l'arrendament financer dos sistemes d'amortització dels béns adquirits: a) Com a regla general, l'entitat cessionària pot amortitzar els béns adquirits segons les regles generals, a més d'haver-ne deduït els interessos que va comportar l'arrendament (art. 11.3 TRLIS). b) El règim especial, que requereix el compliment de requisits estrictes, preveu que l'entitat cessionària pugui deduir, a més dels interessos, la part que correspon al cost de recuperació del bé, amb un límit que comporta amortitzar els béns a un ritme doble que el general (art. 115 TRLIS).

## **Provisions**

Les provisions recullen depreciacions (causades per motius diferents dels que comporten amortització) reversibles i riscos previsibles de despeses en el futur i es reflecteixen en l'actiu del balanç amb signe negatiu, sense modificar el valor originari de l'element deprecuat. Si la pèrdua de valor és definitiva s'ha de disminuir directament el valor de l'element actiu.

### **a) Correccions de valor** (art. 12 TRLIS).

El TRLIS només recull especialitats respecte a unes poques provisions que reflecteixen pèrdues per deteriorament del valor dels elements patrimonials; d'això hem de deduir que altres provisions són, en tot cas, deduïbles com a despeses sempre que s'ajustin a les normes comptables.

Les principals són les següents:

- Provisió per depreciació de fons editorials, fonogràfics i audiovisuals, de depreciació especialment ràpida.
- Provisió per insolvències de clients i altres deutors. S'han de complir tots els requisits establerts a l'art. 12.2 TRLIS.
- Provisió per depreciació de valors representatius de fons propis d'entitats que no cotitzin en un mercat regulat.
- Provisió per depreciació de valors de deute fix admesos a cotització en mercats regulats.

### **b) Provisions per a riscos i despeses** (art. 13 TRLIS).

El TRLIS manté respecte a aquestes provisions per a situacions de riscos i despeses un criteri restrictiu, de manera que solament són deduïbles fiscalment les provisions que recull el TRLIS mateix, i en les condicions que hi estableix.

Per tant, **no són deduïbles** les següents despeses:

- Les derivades d'obligacions implícites o tàcites.
- Les relatives a retribucions a llarg termini al personal.

- Les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que s'esperen rebre d'aquests.
- Les relatives al risc de devolucions de vendes.
- Les de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni, utilitzats com a fórmula de retribució als empleats, tant si se satisfà en efectiu o mitjançant el lliurament d'aquests instruments.

En canvi, **sí que són deduïbles**, amb algunes limitacions, les següents despeses:

- Les corresponents a actuacions mediambientals quan es corresponguin a un pla formulat pel subjecte passiu i acceptat per l'Administració tributària.
- Dotacions al fons de provisions tècniques de societats de garantia recíproca i de societats de consolidació.
- Les relatives a les provisions tècniques realitzades per les entitats asseguradores.
- Les relatives a les provisions tècniques efectuades per les societats de garantia recíproca, amb càrrec al seu compte de pèrdues i guanys.
- Les inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió.

Finalment, cal tenir present que són deduïbles les contribucions dels promotors de **plans de pensions** (incloses les contribucions o aportacions transfrontereres a fons de pensions en l'àmbit de la Unió Europea) i les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues, en aquest darrer cas només si es compleixen els requisits assenyalats al TRLIS. Aquestes contribucions, com ja se sap, s'imputen als participants persones físiques. En canvi, les dotacions a provisions o fons interns no són deduïbles.

### ***Altres despeses deduïbles***

Tenen aquesta consideració les quantitats que les caixes d'estalvi destinen a obres benèfiques socials, algunes donacions i els interessos produïts per un préstec participatiu per al prestatari.

Pel que fa a les **donacions**, són deduïbles les següents:

- Les quantitats i el valor comptable dels béns lliurats en donació si són aplicables a l'assoliment de les finalitats de les entitats donatàries següents: a) Les que s'han fet a societats de desenvolupament industrial regional. b) Les que s'han fet a federacions esportives espanyoles, territorials d'àmbit autonòmic i els clubs esportius pel que fa a les quantitats rebudes de les societats anònimes esportives per a la promoció i el desenvolupament d'activitats esportives no professionals, si entre elles hi ha un vincle contractual onerós per a l'objecte i la finalitat de les federacions i els clubs (art. 14.3 TRLIS).
- Les quantitats emprades amb finalitats de mecenatge i patrocini d'activitats artístiques i culturals (art. 26 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre). Els seus ingressos s'integraran a la base imposable. La deducció d'aquestes quantitats serà incompatible, per a un mateix concepte, amb els incentius fiscals i les bonificacions en la quota íntegra que, si escau, corresponguin a les mateixes activitats.

### ***Despeses no deduïbles***

D'acord amb el que preveu l'art. 14 TRLIS, **no són deduïbles** les següents despeses:

- a) Les retribucions als fons propis, dins les quals cal comprendre-hi els dividendes, les primes d'assistència a juntes i qualsevol forma de distribució oculta de beneficis als socis; el fonament d'aquesta manca de deduïbilitat és clara: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no pas de despeses per a obtenir-lo.
- b) Els donatius i les liberalitats, per les mateixes raons, amb les excepcions que acabem d'assenyalar, i les pèrdues del joc. No s'entenen com a tals les despeses de relacions públiques amb clients o proveïdors, ni les que, segons els usos i costums, es facin al personal



de l'empresa, ni les de promoció directa o indirecta de les vendes o prestacions de serveis, ni les relacionades amb els ingressos.

- c) Les derivades de comptabilitzar l'IS, que tampoc seran un ingrés. En canvi, els impostos semblants a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir (art. 31 TRLIS) i s'integraran, per tant, a la base imposable. La resta de tributs abonats per la societat a títol de subjecte passiu també es poden deduir.
- d) Les multes, les sancions administratives i penals i els recàrrecs per falta de pagament de tributs dins el termini reglamentari. Atès que dels interessos de demora no diu res, cal entendre que són deduïbles.
- e) Dotacions a provisions o fons interns per a la cobertura de contingències idèntiques o semblants a les que recull el Text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.
- f) Les despeses derivades d'algunes operacions fetes, directament o indirectament, amb persones o entitats residents en paradisos fiscals; o que es paguin per mitjà de persones que hi resideixin, llevat que el subjecte passiu demostrï que la despesa respon a una operació o transacció efectiva.

### **Valoració a preus de mercat**

Hi ha supòsits en què la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al valor normal de mercat per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial. Són els casos en els quals no hi ha una contraprestació monetària ni tampoc un valor monetari de transmissió, i en comptes d'aquest el TRLIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, ja sigui per a calcular la renda, ja sigui a efectes futurs de l'impost respecte als elements patrimonials afectats.

Pel que fa als supòsits d'aplicació del recurs al valor normal de mercat, podem distingir els àmbits següents:

#### **1) Operacions societàries (art. 15.2 TRLIS).**

Les transmissions patrimonials entre la societat i els socis no tenen, en general, efectes tributaris, ja que es tracta bé d'aportacions dels socis a la societat (que no són renda per a aquesta, sinó el substrat a partir del qual obté renda), bé de devolucions d'aquestes aportacions o aplicacions de renda per part de la societat.

Tanmateix, quan aquestes operacions no es materialitzen en diner sinó en béns, el TRLIS en desconfia i vol evitar que s'aconsegueixin trasllats de renda entre la societat i els seus socis, la qual cosa s'aconseguiria en els casos en què el valor dels béns superés el nominal de l'operació de què es tracti. Per això el TRLIS obliga totes dues parts implicades a atribuir als béns el valor normal de mercat i calcular aleshores si obtenen renda derivada de l'operació.

#### **2) Transmissions lucratives, permutes i bescanvi o conversió (art. 15.3 TRLIS).**

Efectuar una donació no comporta cap deducció de la base imposable de la societat donant, llevat dels casos previstos expressament. Des del punt de vista comptable, la societat donatària no obté un benefici imputable a l'exercici, criteri que no accepta el TRLIS i li ordena imputar una renda igual al valor de mercat del bé rebut. La societat donant també ho ha de valorar així per a determinar si la transmissió feta li suposa obtenció de renda, tret d'aquells casos en què la donació sigui deduïble.

S'ha de recordar que les persones jurídiques no estan sotmeses a l'ISD i, per tant, les seves adquisicions a títol gratuït estan gravades amb l'IS.

Així mateix, les permutes no tenen efectes comptables per a les societats operants, que comptabilitzen el bé rebut amb el valor que tenia el bé lliurat. Aquest criteri tampoc no s'accepta fiscalment, sinó que totes dues societats han de recórrer al valor normal de mercat dels béns permutats per a determinar si ha existit plusvàlua o minusvàlua derivada de l'operació.

El mateix criteri s'aplica també als títols intercanviats per bescanvi o conversió.

### 3) Operacions vinculades (art. 16 TRLIS).

Les operacions vinculades tenen tres trets que les caracteritzen: a) les porten a terme subjectes especialment relacionats entre ells; b) es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en una situació normal de mercat; c) el pacte es fa precisament en virtut de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria el mateix amb un tercer.

L'Administració desconfia d'aquestes operacions perquè són perilloses per als interessos de la Hisenda pública, ja que per mitjà d'aquestes actuacions les societats poden disminuir el benefici gravable en perjudici dels interessos de recaptació, en portar a terme veritables transferències de beneficis. Les contraprestacions pactades per les parts sovint s'anomenen també, per aquest motiu, preus de transferència.

En conseqüència, el TRLIS determina que aquest tipus d'operacions es valora pel valor de mercat, és a dir, aquell que haurien acordat persones o entitats independents en condicions de lliure competència.

### 4) Operacions fetes en paradisos fiscals (art. 17.2 TRLIS).

El TRLIS aplica el règim de les operacions vinculades per a les operacions que porti a terme qualsevol societat amb persones o entitats residents en paradisos fiscals.

La realització d'operacions amb subjectes residents a paradisos fiscals també pot donar lloc a la no aplicació de determinats règims especials (art. 60, 87.5 i 88.4 TRLIS); la no deducció de despeses de serveis o pagades per mitjà d'aquests subjectes (art. 14.1.g TRLIS) i de dotacions a la provisió (art. 12.3 i 4 TRLIS) i la pèrdua de deduccions per inversió (art. 37.2 TRLIS).

### 5) Trasllat de residència a l'estranger i cessament d'establiments permanents (art. 17.1 TRLIS).

Si una societat trasllada la residència a l'estranger o un establiment permanent cessa l'activitat, els seus béns no es transmeten, de manera que l'augment de valor (les plusvàlues) que hagin pogut experimentar no es realitza i, per tant, en principi no se sotmet a gravamen. Com que l'entitat titular dels béns ja no estarà subjecta a l'IS a Espanya, això comporta una pèrdua de recaptació per a la hisenda pública. A fi d'evitar-la, el TRLIS ordena, en una norma força deficient, integrar dins la base imposable la diferència entre el valor comptable i el normal de mercat dels béns de la societat que canvia de residència, dels béns afectes a un establiment permanent que cessa o dels béns que, essent afectes a un establiment permanent a Espanya, són transferits a l'estranger.

## **Subcapitalització**

Per subcapitalització s'entén la situació financera d'una entitat en la qual els fons aliens superen de manera desproporcionada els fons propis. Això té conseqüències fiscals notables, perquè mentre les retribucions al capital aliè (interessos) són despeses deduïbles per a la societat pagadora, no passa el mateix amb el repartiment de dividends.

La possibilitat de finançar una societat amb préstecs en comptes de fer-ho amb aportacions de capital és, doncs, molt temptadora des del punt de vista tributari. Si a això s'afegeix que els interessos rebuts per residents en altres Estats membres de la Unió Europea queden exempts de gravamen, l'atractiu de l'operació augmenta.

Per a evitar pèrdues de recaptació, l'art. 20 TRLIS estableix una ficció per la qual els **interessos** meritats per préstecs que superin tres vegades la xifra del capital fiscal d'una entitat, si el prestador no és resident i és una entitat vinculada, s'han de considerar **dividends** i, per tant, no seran deduïbles per a l'entitat pagadora ni per al subjecte perceptor.

Ara bé, l'art. 20.4 TRLIS considera inaplicables les regles de subcapitalització quan l'entitat vinculada sigui resident en un Estat membre de la Unió Europea, llevat que resideixi en un paradís fiscal.

## ***Imputació temporal***

Atès que l'IS és un impost periòdic, té una singular importància imputar la renda a un període o un altre. La regla general és que els ingressos i les despeses s'imputen al període en què són exigibles (**principi de la meritació**), amb independència del moment en què s'efectuïn efectivament els cobraments i els pagaments, com també estableixen els criteris comptables.

En el cas que un ingrés o una despesa s'hagi comptabilitzat en un període diferent al de la meritació, caldrà portar-lo a l'exercici corresponent i, per tant, regularitzar tots els exercicis afectats per imputacions indegudes. Això no serà procedent si de la diferent imputació no es deriva una tributació inferior.

Ara bé, el TRLIS ofereix la possibilitat de presentar a l'aprovació de l'Administració criteris diferents, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa (art. 19.2 TRLIS i arts. 31 i 32 RIS).

A més, cal tenir en compte que si es tracta d'operacions a terminis o amb preu ajornat, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que es cobren, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació (art. 19.4 TRLIS).

## ***Compensació de bases imposables negatives***

Una vegada efectuades totes les operacions pertinents obtenim la base imposable. Si aquesta resulta negativa, es pot compensar amb les rendes positives de períodes impositius futurs (art. 25 TRLIS).

Aquesta compensació es nega o es limita en el cas de l'adquisició d'empreses inactives amb pèrdues feta amb la finalitat d'eixugar amb aquestes els propis beneficis.

El termini actual per a compensar bases imposables negatives és el dels períodes impositius que s'acabin en els **quinze anys** següents i successius a l'obtenció de resultats negatius. Aquest termini s'allarga per a entitats de nova creació i d'explotació de vies de peatge: el termini de quinze anys comença a comptar a partir del període impositiu en què s'obtinguin rendes positives.

El límit quantitatiu de la compensació per exercici és l'import de les seves rendes positives.

## **Tipus de gravamen. Quota tributària. Deduccions**

### ***Tipus de gravamen i quota tributària***

L'impost preveu una sèrie de tipus específics en funció del caràcter de l'entitat i de l'activitat desenvolupada.

El **tipus de gravamen general** previst és del 30% (art. 28 TRLIS) i el resultat d'aplicar-lo a la base imposable és la quota íntegra (art. 29 TRLIS). El tipus de gravamen general s'ha reduït en cinc punts des del 2006, amb un tipus transitori al 2007 del 32,5 per 100.

A més, s'estableix, pels períodes iniciats des de l'1 de gener de 2009, un **tipus de gravamen reduït** per manteniment o creació d'ocupació, que és del 20% per la part de base imposable fins a 120.202,41 € i del 25% per la resta, sempre que l'import net de la xifra de negoci sigui inferior a 5 milions d'euros i tingui una plantilla mitja inferior a 25 treballadors.

Els **tipus de gravamen específics**, la majoria dels quals són sensiblement inferiors al general, s'apliquen a determinades entitats en funció de la seva naturalesa. Els tipus de gravamen específics són del 25%, 20%, 10%, 1%, 35% i 0%. La raó per la qual s'aplica un tipus 0 en certs casos és sotmetre a control els fons de pensions, que són les entitats que tributen a aquest tipus, sense subjectar-los efectivament a gravamen.

**Quadre de tipus de gravamen:**

Entitat	%
En general	30 (1)
Entitats de dimensió reduïda	25/30 (2)
Cooperatives fiscalment protegides	20 (3)
Cooperatives de crèdit	25
Caixes rurals	25
Mútues d'assegurances generals	25
Mutualitats de previsió social	25
Societats de garantia recíproca (SGR)	25
Societats de refinançament de SGR	25
Entitats parcialment exemptes	25
Comunitats titulars de forests veïnals en mà comuna	25
Entitats sense finalitats lucratives (Llei 49/2002)	10
Societats i fons d'inversió:	
- mobiliària	1
- immobiliària	1
Fons de pensions	0
Societats d'hidrocarburs	35 (4)

- (1) Per als períodes iniciats durant el 2007, el tipus era del 32,5%, i en els períodes impositius iniciats abans de l'1.1.2007, el 35%.
- (2) El tipus del 25% és aplicable als 120.202,41€ de base imposable, la resta de base imposable, al 30%. Per a períodes iniciats abans de l'1.1.2007, els tipus eren del 30 i 35%, respectivament.
- (3) La base imposable corresponent als resultats extracooperatius està subjecta al tipus general.
- (4) Per als períodes iniciats durant el 2007, el tipus era del 37,5%, i en els períodes impositius iniciats abans de l'1.1.2007, el 40%.

**Deduccions**

Determinada la quota íntegra, aquesta es pot minorar per diversos motius: de vegades es tracta de l'aplicació de deduccions tècniques previstes per a evitar o suavitzar supòsits de doble imposició i per a tenir en compte les quantitats ja satisfetes a compte de l'impost; en altres casos, es tracta d'articular incentius fiscals per mitjà de bonificacions i deduccions.

**Deduccions per a evitar la doble imposició**

Els fenòmens de doble imposició es poden produir per diferents causes, com ara les següents: a) la subjecció d'un mateix subjecte a unes mateixes rendes i en el mateix període per part de dos poders tributaris diferents (per exemple, per dos Estats), modalitat que es coneix com a doble imposició jurídica o, quan els dos poders en qüestió són de dos Estats, com a doble imposició internacional; b) la subjecció de la mateixa renda dues vegades, en mans de dos subjectes diversos, cosa que succeeix quan les societats reparteixen dividendes, què són renda gravable tant per a la societat que els distribueix com per al soci que els percep; aquesta modalitat es sol

denominar doble imposició econòmica o també doble imposició intersocietària; i c) la combinació de les dues anteriors, és a dir, quan els dos subjectes gravats per la mateixa renda tenen residència en països diferents.

Com a norma general, els diferents sistemes tributaris inclouen mecanismes per a eliminar o pal·liar les diverses modalitats de doble imposició. En el cas de l'Impost sobre Societats espanyol cal recordar aquests criteris bàsics:

- En el cas de la **doble imposició internacional** (art. 31 TRLIS) la regla general és que les societats residents que percebin rendes en l'estranger i que ja hagin estat gravades per aquestes rendes en altres països poden deduir de la quota que han de pagar a Espanya la menor de les quantitats següents: a) l'Impost sobre Societats corresponent a Espanya per les rendes percebudes en l'estranger; o b) l'impost satisfet a l'estranger. També cal recordar que si hi ha un conveni subscrit per a evitar la doble imposició amb l'Estat d'on provenen les rendes, aquest s'haurà d'aplicar preferentment.
- En el cas de la **doble imposició intersocietària** interna (art. 30 TRLIS) en què, com hem vist, els dividendes i, en general, la participació dels socis en els beneficis socials, amb independència de com es canalitzi el repartiment, quedaran gravats com a benefici de la societat que reparteix dividendes i també com a renda de la societat que els rep, s'articula per pal·liar aquesta doble imposició una deducció del 100 per 100 de la quota derivada d'aquests dividendes si s'ostenta una participació significativa. Per a la seva aplicació s'exigeix, en el cas de les societats mercantils, un període de permanència mínima de la participació significativa. Si no es dona aquesta permanència o el caràcter significatiu de la participació (més del 5 per 100), la deducció és només del 50 per 100.

La deducció no només s'aplica sobre dividendes, sinó també quan, en els casos de liquidació o separació de socis, els beneficis acumulats per la societat en forma de reserves es fan arribar a aquests per mitjà de l'atribució de la quota de participació

En el cas de la doble imposició intersocietària internacional, la Llei preveu també deduccions en la quota. Per l'aplicació d'aquestes deduccions sempre es requereix tenir una participació significativa en la societat no resident.

La societat resident pot deduir de la quota l'impost que ha de pagar la societat no resident en el seu Estat pels beneficis distribuïts. Per a practicar la deducció, la societat resident ha d'incloure en la base imposable aquest impost ja pagat per la societat no resident en el seu país. Aquesta deducció, juntament amb la qual es pot practicar per doble imposició internacional, no pot superar l'impost que caldria pagar a Espanya pels beneficis obtinguts.

### ***Bonificacions i deduccions incentivadores de determinades activitats***

Existeixen dues classes de **bonificacions** (arts. 33 i 34 TRLIS):

- a) La primera s'aplica a rendes obtingudes a Ceuta i Melilla, i consisteix en un 50 per 100 de la quota que correspongui a les rendes obtingudes per entitats que operen a Ceuta i Melilla o en les seves dependències.
- b) La segona s'aplica a determinades activitats exportadores i de prestació de serveis públics locals. Consisteix en el 99 per 100 de la quota que correspongui a les rendes derivades d'aquestes activitats.

Quant a les **deduccions** pròpiament dites, les activitats que s'incentiven per aquestes deduccions, amb aplicació de diferents percentatges i quanties (arts. 35 a 44 TRLIS), són les següents:

- a) Activitats de recerca i desenvolupament i d'innovació tecnològica.
- b) Activitats de foment de les tecnologies de la informació i de la comunicació.
- c) Activitats d'exportació.
- d) Activitats que tinguin per objecte béns d'interès cultural, produccions cinematogràfiques, edició de llibres, sistemes de navegació i localització de vehicles, adaptació de vehicles per a discapacitats i guarderies per a fills de treballadors

- e) Activitats destinades a la protecció del medi ambient.
- f) Activitats de formació professional, incloent les despeses realitzades amb la finalitat d'habituar als empleats a l'ús de noves tecnologies.
- g) Creació d'ocupació per a treballadors discapacitats
- h) Activitats de contribució empresarial a plans de pensions de treball o a mutualitats de previsió social que actuïn com instrument de previsió social empresarial o aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitats.

Ara bé, és important destacar que aquesta bateria de deduccions i bonificacions, amb excepció de la referent a Ceuta i Melilla, estan destinades a desaparèixer com a conseqüència de la modificació operada a l'Impost al 2006. La major part d'aquestes deduccions es reduiran progressivament fins la seva total desaparició a partir del 2011 (en el cas de la bonificació per exportacions i deduccions per inversions en béns d'interès cultural fins al 2014).

Cal considerar separatament de les anteriors la deducció que existeix en el cas de **re inversió de beneficis extraordinaris** (art. 42 TRLIS), que es manté, i que normalment és del 12 per 100 de l'import de les rendes positives obtingudes en la transmissió onerosa dels elements patrimonials i integrades en la base imposable. En aquest cas no es tracta tant d'incentivar determinades activitats com d'igualar la tributació sobre els guanys patrimonials entre l'IRPF i l'IS, sempre i quan, en el cas d'aquest segon impost, la renda extraordinària derivada d'una transmissió es reinverteixi. En aquest casos la tributació efectiva serà, tant en un impost com en l'altre, del 18 per 100.

L'import conjunt de totes aquestes deduccions té com **límit** el 35 per 100 de la quota, una vegada ja restades les deduccions tècniques anteriors i les bonificacions, si bé en determinats casos s'eleva al 50 per 100. L'excés sobre la quota es podrà deduir de les quotes dels períodes impositius corresponents als deu anys immediats i successius, termini que pot ser ampliat en determinades condicions (art. 44 TRLIS).

### ***Deducció dels pagaments a compte***

Per a determinar la quantitat a ingressar per l'IS, una vegada practicades les deduccions i bonificacions que siguin procedents, caldrà deduir de la quota els pagaments ja satisfets a compte de l'impost, ja siguin retencions i ingressos a compte realitzats per tercers i suportats per la societat o bé pagaments fraccionats avançats per la pròpia societat (art. 46 TRLIS).

Òbviament, si els pagaments a compte són superiors a la quota líquida, procedirà la pràctica d'una devolució per part de l'Administració tributària.

## **Gestió de l'impost**

En primer lloc, cal recordar que les entitats subjectes a l'impost han d'obtenir un Número d'Identificació Fiscal i s'han d'incloure a l'**Índex d'entitats** que duen les delegacions de l'Agència Estatal d'Administració Tributària (art. 130 TRLIS). Això s'aconsegueix mitjançant la pràctica de l'anomenada declaració censal. Sense aquesta alta les societats no poden accedir a sol·licitar cap tipus d'inscripció en el Registre Mercantil.

Com altres formalitats importants, cal recordar que els subjectes passius estan obligats a comunicar a l'Administració tributària els canvis de domicili fiscal, i que la manca de presentació de declaracions per l'Impost durant tres períodes impositius successius o la declaració com a fallits dels debits per a la Hisenda pública provoca la baixa provisional de l'entitat de l'Índex d'entitats, amb el conseqüent tancament del Registre Mercantil.

L'obligació formal principal dels subjectes passius és la de **presentar la declaració** de l'Impost en el lloc i la forma que estableixi el Ministeri d'Hisenda (art. 136 TRLIS). Darrerament les Ordres ministerials que regulen la presentació estableixen que les declaracions hauran de presentar-se en el termini dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu, el que vol dir que, en condicions normals de període impositiu coincident amb l'any natural, el període de presentació acaba el dia 25 de juliol de l'any posterior al període impositiu.

Cal tenir present que, actualment, la **presentació telemàtica** (a través d'Internet) de la declaració de l'IS té caràcter obligatori per a para tots els subjectes passius que tinguin la forma de societat anònima o societat de responsabilitat limitada.

En el moment de presentar la declaració, els subjectes passius han de liquidar l'impost i ingressar el seu import. Si la declaració resulta a retornar, l'Administració ha de fer-ho d'ofici dintre d'un termini màxim de sis mesos. Aquest termini es redueix a un mes si l'Administració practica una liquidació provisional (art. 139 TRLIS).

L'IS contempla, de forma semblant a com ho fa l'IRPF, un vast panorama d'obligacions d'efectuar pagaments avançats (arts. 45, 140 i 141 TRLIS). Aquests pagaments són bàsicament els pagaments fraccionats, que han de fer les pròpies societats subjectes, i les retencions i ingressos a compte, que s'hauran de practicar sobre les rendes satisfetes a les societats subjectes.

Quant als **pagaments fraccionats**, cal dir que els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte de la liquidació de l'impost corresponent a l'exercici en curs tres cops a l'any. Així, els pagaments fraccionats s'han de fer els primers 20 dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any. Hi ha dues maneres de determinar l'import que s'ha de satisfer: a) s'aplica un percentatge sobre la quota que cal ingressar de l'últim exercici tancat, el termini del qual de declaració ja hagi finalitzat, o b) s'aplica un percentatge sobre la base imposable parcial corresponent als mesos transcorreguts des de l'inici de l'exercici en el mes que s'ha de satisfer el pagament fraccionat.

Pel que fa a les **retencions**, els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent, així com les comunitats de béns i les de propietaris i empresaris i professionals individuals, estan obligats a practicar retencions sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, com també a satisfer ingressos a compte quan les rendes s'abonin en espècie i sobre els interessos la freqüència dels quals de liquidació sigui superior a dotze mesos. Tanmateix, existeix un seguit de supòsits en els quals no cal practicar retenció perquè l'entitat perceptora de les rendes no ha d'abonar l'Impost sobre Societats per les mateixes.

Atès que el TRLIS no defineix ni distingeix entre els diferents components de renda és l'art. 58 RIS el que detalla les rendes sobre les quals s'ha de practicar la retenció. El subjecte obligat a retenir deu presentar les declaracions corresponents i un resum anual de les retencions i dels ingressos fets a compte.

## **Règims especials**

Tot i que la reforma de 1995 de l'IS pretenia una unificació i simplificació de l'impost, un repàs del nombre i complexitat dels seus règims especials ens demostra que no ho va aconseguir, com a mínim del tot. Hi ha fins a divuit règims especials (arts. 47 a 129 TRLIS), de diferent importància tècnica i pràctica, que funcionen com a subsidiaris del règim general. A continuació, només els esmentarem, detenint-nos en una breu explicació d'aquells que són més importants.

### ***Agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees***

Aquestes entitats, que tenen com a finalitat facilitar o millorar el resultat dels seus socis, tributen pel règim general amb dues especialitats: a) que no tributa per l'IS la part de base imputada als socis residents; i b) que imputen als socis residents les bases imposables (positives o negatives) obtingudes per aquestes entitats, les deduccions i bonificacions en la quota a les quals tingui dret l'entitat i les retencions i ingressos a compte corresponents a l'entitat.

### ***Unions temporals d'empreses***

Les unions temporals d'empreses estan sotmeses al règim de les agrupacions d'interès econòmic, amb l'especialitat que les empreses membres d'una unió temporal d'empreses que operi a l'estranger es podran acollir per les rendes procedents de l'estranger al mètode d'exempció.

## ***Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges***

Amb caràcter general, la societat podrà aplicar una bonificació del 85 per 100 de la part de quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de la seva activitat d'arrendament. L'esmentada bonificació serà del 97 per 100 quan es compleixin determinats requisits.

## ***Societats i fons de capital-risc i societats de desenvolupament industrial regional***

Es concedeixen a aquestes societats exempcions parcials per a les rendes obtingudes en la transmissió d'accions i participacions en el capital de societats en les quals participin. Les exempcions poden arribar fins al 99%. Aquestes societats es creen per a enfortir els recursos propis de determinades empreses.

## ***Institucions d'inversió col·lectiva***

En la mesura en que tributen a tipus privilegiats, normalment l'1 per 100, no tenen dret a cap deducció sobre la quota, però sí, evidentment, a deduir l'excés dels pagaments a compte. Es regula també la tributació dels socis o partícips, amb especialitats quan aquests resideixen en paradisos fiscals.

## ***Consolidació fiscal***

El règim de consolidació fiscal, que és totalment opcional, estableix l'agregació de les rendes de totes les entitats integrants del grup. Per a fer-ho, se sumen les bases imposables individuals, sense incloure en aquestes la compensació de les bases imposables negatives individuals, i també es practiquen determinades eliminacions i incorporacions. Es permet la compensació de pèrdues del grup.

Es considera subjecte passiu el grup fiscal format per la societat dominant i les societats dependents. Com diem, es considera subjecte passiu el grup, tot i que exercirà la representació la societat dominant.

## ***Fusions, escissions, aportacions d'actius i intercanvi de valors***

Aquest important règim parteix del que preveu una directiva comunitària per a operacions d'aquest tipus en l'àmbit europeu, tot i que la llei espanyola n'estén una mica més el seu abast.

En essència, aquest règim preveu diferir la tributació de les plusvàlues que es posin de manifest en efectuar aquestes operacions fins al moment en que es materialitzin efectivament les esmentades plusvàlues. Per aquest motiu, les societats (ja existents o de nova creació) que incorporin béns a conseqüència d'aquestes operacions els han de seguir computant per l'import que tenien en la societat que transmet.

## ***Mineria***

Les peculiaritats d'aquest règim es concreten en la llibertat d'amortització i en la deduïbilitat de l'anomenat factor d'esgotament.

## ***Recerca i explotació d'hidrocarburs***

Com en el cas de la mineria, es permet la deduïbilitat del factor d'esgotament, alhora que hi ha previstes normes especials sobre amortització i compensació de bases imposables negatives.

## ***Transparència fiscal internacional***

Aquest règim es caracteritza per la inclusió en la base imposable de les societats residents de determinades rendes positives obtingudes per la seva participació directa o indirecta en entitats no residents, així com per l'aplicació per part de les mateixes societats residents d'algunes



deduccions concretes en la quota per a evitar la doble imposició internacional. No s'aplica a entitats residents en el territori de la Unió Europea, llevat que resideixin en un paradís fiscal.

### ***Empreses de reduïda dimensió***

També es tracta d'un important règim especial. Després de caracteritzar aquestes empreses a partir de la seva xifra de negocis, inferior a 8 milions d'euros, el TRLIS recull els incentius fiscals que se'ls poden aplicar:

- Llibertat d'amortització per a determinats béns.
- Augment de certs coeficients d'amortització.
- Especialitats en matèria de provisions.
- Aplicació d'un tipus especial de gravamen.

### ***Contractes d'arrendament financer***

Aquest règim ve a permetre una amortització especial en el cas de les adquisicions en règim d'arrendament financer o lísing. Complint determinats requisits, l'entitat cessionària pot deduir, a més dels interessos, la part que correspon al cost de recuperació del bé, amb un límit que comporta amortitzar els béns a un ritme doble que el general.

### ***Entitats de tinença de valors estrangers***

Aquest règim s'aplica després d'haver-lo sol·licitat a l'Administració i consisteix en l'exempció de dividends o de participacions en beneficis de les entitats no residents (que compleixin certs requisits legals) en les que participi, així com de les rendes derivades de la transmissió d'aquests valors. Aquestes entitats tenen per objecte social la direcció i gestió de valors representatius de fons propis d'entitats no residents. La participació, directa o indirecta, ha de ser com a mínim del 5 per 100. Aquest règim pretén afavorir l'establiment a Espanya de societats *holdings*, de forma semblant a com existeixen en altres països.

### ***Entitats parcialment exemptes***

El TRLIS declara parcialment exemptes de gravamen a un grup variat d'entitats, que, no obstant això, queden subjectes a aquest impost pels rendiments d'explotacions econòmiques, pels derivats del seu patrimoni i pels guanys de patrimoni no declarats exemptes.

### ***Comunitats titulars de forests veïnals en mà comuna***

Consisteix en l'aplicació de beneficis fiscals en forma de reduccions en la base imposable.

### ***Entitats navals en funció del tonatge***

Aquest règim recull bàsicament especialitats en la determinació de la base imposable de les esmentades entitats, que es realitza mitjançant un règim d'estimació objectiva opcional, aplicant una escala a les tones de registre net de cadascun dels bucs.

### ***Entitats esportives***

Es caracteritza per la no integració de l'increment patrimonial que s'obtidria en cas de l'adscripció de l'equip professional a una societat anònima esportiva.