

Diferencias entre contabilidad y fiscalidad en la contabilización del Impuesto sobre Beneficios en las Empresas según el nuevo Plan General Contable



Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Universidad Politécnica de Valencia

PROYECTO FIN DE TÍTULO PPOPIO DE CONTABILIDAD Y
FINANZAS

Realizado por: **ALBERTO ALONSO GARAY**

Dirigido por: **JUAN CARLOS CORTÉS LÓPEZ**

Agradecimientos:

El presente proyecto fin de Título Propio de Contabilidad y Finanzas tiene dedicatoria especial, en primer lugar, a mis padres, Dory y Santiago que entre otras muchas cosas positivas me han permitido formarme en plenitud, tanto a nivel personal como académico.

Por otra parte, me gustaria agradecer a Juan Carlos Cortés López su involucración y dedicación, lo que me ha permitido desarrollar el proyecto con éxito.

Índice

I.....	6
<u>Resumen y objeto del proyecto</u>	6
II.....	7
<u>Objetivos</u>	7
III.....	8
<u>Metodología empleada</u>	8
IV.....	9
<u>Limitaciones al alcance</u>	9
V.....	10
<u>Introducción al Impuesto sobre Beneficios</u>	10
VI.....	21
<u>Introducción al Impuesto sobre Sociedades</u>	21
VI.....	21
<u>Casos prácticos para determinar las diferencias entre contabilidad y fiscalidad</u>	51
XIII.....	78
<u>Conclusiones</u>	78
XIV.....	79
<u>Bibliografía</u>	79

Índice de tablas

Tabla 1. Ajustes.....	54
Tabla 2. Comparativa en la contabilización.....	55

I.

Resumen y objeto del proyecto, con la justificación de las asignaturas relacionadas.

El beneficio fiscal puede diferir del beneficio contable como consecuencia de las diferencias entre los criterios de contabilidad y fiscalidad, unas veces de carácter permanente y otras de carácter temporal, el presente trabajo se mostrará un análisis exhaustivo de tales diferencias, así como se analizarán los elementos más relevantes del Impuesto sobre Beneficios y el Impuesto sobre Sociedades.

Entre las asignaturas relacionadas con el Título Especialista Profesional en Contabilidad y Finanzas encontramos en primer lugar: Contabilidad financiera y ampliación de la Contabilidad financiera.

Las asignaturas mencionadas son de gran utilidad para comprender la mecánica contable en la contabilización de las operaciones de la empresa y su incidencia en el resultado del ejercicio.

Además se explicará detalladamente el funcionamiento del registro contable en el gasto devengado en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, otras asignaturas relacionadas relevantes en el presente trabajo son: Mercados Financieros y valoración de Empresa y la asignatura de Regímenes y especialidades del sistema tributario.

En las asignaturas previamente citadas nos apoyaremos para buscar las herramientas fiscales y contables para ver como inciden las diferencias temporarias y permanentes en el resultado después de impuestos en las Empresas.

También se dará soluciones a la problemática derivada de los créditos por pérdidas a compensar y los derechos sobre deducciones y bonificaciones.

Se analizarán diferentes situaciones en base a casos prácticos para obtener una mayor claridad.

II.

Objetivos

El trabajo tendrá como objetivo principal analizar las causas que motivan que el beneficio fiscal pueda diferir del beneficio contable como consecuencia de las diferencias de criterios entre contabilidad y fiscalidad, unas veces con carácter permanente y otras con carácter temporal.

El trabajo tendrá como otros objetivos prioritarios:

- Analizar en profundidad los elementos fundamentales del Impuesto sobre beneficios y el Impuesto sobre Sociedades.
- Comprender el registro contable del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.
- Distinguir las diferencias permanentes de las temporarias, tanto a nivel conceptual como en relación con sus efectos contables.
- Identificar las diferencias temporarias deducibles e imponibles y conocer sus repercusiones contables.
- Entender la problemática derivada de los créditos por pérdidas a compensar y los derechos sobre deducciones y bonificaciones pendientes de la cuota.
- Conocer el tratamiento otorgado al Impuesto sobre Beneficios por el PGC de Pymes.
- Casos prácticos en el que se recojan las principales diferencias entre contabilidad y fiscalidad en la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

III.

Metodología empleada

Para la elaboración del trabajo del Título de Especialista en Contabilidad y Finanzas se han utilizado un conjunto de metodologías.

- En análisis del Impuesto sobre Beneficios: se ha recurrido a las fuentes de información más rigurosas como material, como ejemplo los libros editados por el Centro de Estudios Financieros.
- En análisis del Impuesto sobre Sociedades: se ha obtenido información del Memento Práctico Francis Lefebvre, así como del Manual Práctico de Sociedades de la Agencia Tributaria.
- En la realización de los casos prácticos para determinar las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, se ha utilizado indistintamente los manuales contables y fiscales.

IV.

Limitaciones al alcance

La información suministrada en el presente trabajo basada sobre todo en textos legales es susceptible de cambios debido a la actual coyuntura en el que se encuentra España, y las profundas reformas que se están produciendo en todos los ámbitos especialmente en ámbito contable y fiscal.

Por tanto, cualquier modificación posterior en las normas del Impuesto sobre Sociedades, así como en las normas contables deben ser tenidas en cuenta.

V.

Introducción al Impuesto sobre Beneficios

En primer lugar, comenzaremos definiendo la renta (entendida como el beneficio antes de impuestos) obtenida por las empresas y entidades, está gravada por el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004 del 5 de marzo), establece que se trata de un impuesto directo, personal y que grava la renta de las sociedades y otras entidades jurídicas que son calificadas como sujetos pasivos.

El hecho imponible lo constituye la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

La base imponible, según señala el artículo 10, se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a su determinación y en las disposiciones que se dicten en su desarrollo.

De lo comentado anteriormente, se desprende que el beneficio fiscal puede diferir del beneficio contable como consecuencia de las diferencias de criterios entre contabilidad y fiscalidad, unas veces de carácter permanente y otras de carácter temporal.

Cualquiera que sea el importe del beneficio se aplica un tipo de gravamen único. Se trata de un tipo o alícuota proporcional, a diferencia de lo que ocurre en el IRPF, en el que los tipos de gravamen aumenten conforme se incrementa la base imponible. En definitiva, el Impuesto sobre Sociedades es proporcional, en tanto que el IRPF es un impuesto progresivo.

Estructura del Impuesto sobre Sociedades.

La estructura permite determinar la base imponible de este impuesto y su liquidación, además de servir para contabilizar el gasto devengado por este impuesto.

La estructura del Impuesto sobre Sociedades es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos del ejercicio.....	BAI
Saldo deudor o acreedor de la cuenta Resultado del ejercicio (129)	
Ajustes:	
+ Derivados de criterios contables y fiscales diferentes	+ - A
Resultado fiscal del ejercicio.....	RF
- Compensación de base imponibles negativas.....	- B
Base Imponible.....	BI
(Base imponible * tipo de gravamen)/ 100.....	CI
- Deducciones y bonificaciones fiscales.....	- D

	Cuota líquida
- Retenciones y pagos a cuenta.....	- R

Cantidad a ingresar o devolver	Cuota diferencial

En relación con los ajustes que se realizan en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades tiene su razón de ser en las diferencias entre los criterios contables y fiscales que se producen en determinados casos contemplados por la legislación fiscal.

Así, por ejemplo una empresa tiene una multa o sanción, contablemente registrará un gasto en una cuenta del grupo 6, pero este concepto no se admite como

partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades; como, a los efectos de determinar la base imponible, se parte del resultado contable antes de impuestos, y habrá que realizar un ajuste.

En relación a las deducciones y bonificaciones reducen la carga fiscal. Entre las deducciones que existen actualmente se pueden citar, entre otras, las correspondientes a doble imposición de dividendos y a doble imposición internacional, así como la deducción por actividades de investigación y desarrollo.

Cálculo y contabilización de gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

En principio, si no existen ajustes en la liquidación del impuesto, el asiento a realizar será el siguiente;

_____		_____
Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)
		Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre Sociedades (4752)
_____		_____

El importe del gasto vendrá determinado por la suma de los saldos de las cuentas Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) y Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752).

Diferencias entre el resultado contable y la base imponible.

Como se ha comentado anteriormente, en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades pueden aparecer una serie de ajustes como consecuencia de la no coincidencia de las normas contables, que han servido para la obtención del resultado antes de impuestos, y de las normas fiscales.

A los efectos de la determinación del gasto devengado por el impuesto, estos ajustes se denominan diferencias y pueden ser de dos tipos:

Diferencias permanentes y diferencias temporarias.

Diferencias permanentes.

Las diferencias que presentamos a continuación no aparecen definidas en la norma de registro y valoración nº 13 del PGC, aunque sí se hace referencia a ellas en el documento a preparar en la memoria (apartado 12 de la memoria concretamente) sobre la conciliación del resultado contable y la base imponible.

Las diferencias permanentes se pueden definir como los ajustes que se realizan en la liquidación del impuesto, cuya característica específica es su no reversión en la liquidación de períodos siguientes. Por tanto, constituyen incrementos o disminuciones en la base imponible del impuesto en el ejercicio actual y, desde el punto de vista de su registro contable, suponen un aumento o detrimento, según el caso, del importe contabilizado en la cuenta Impuesto corriente (6300).

Diferencias temporarias.

En el PGC establece en su norma de registro y valoración registro 13^a que las diferencias temporarias:

Son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación discal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

El origen más común de las diferencias temporarias es la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, a causa de la aplicación de diferentes criterios temporales en la determinación de

ambas magnitudes. En definitiva, la aplicación de criterios temporales diferentes en los ámbitos contable y fiscal implica la realización de ajustes en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que revertirán, se efectuarán ajustes en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que revertirán (se efectuarán ajustes de signo contrario) en los ejercicios siguientes. Estos ajustes, a nivel contable, se traducen en lo que se denomina diferencias temporarias, cuyo registro contable se efectuará mediante la utilización de las siguientes cuentas:

- 4740. Activos diferencias temporarias deducibles, y
- 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Tipos de diferencias temporarias.

Existen dos tipos de diferencias temporarias:

Diferencias temporarias deducibles y diferencias temporarias imponibles.

Diferencias temporarias deducibles.

La norma de registro y valoración 13ª del PGC señala que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

Una forma más sencilla de interpretar la definición anterior es la siguiente: se trata de ajustes de signo positivo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que implicarán ajustes de signo contrario (negativo) en los ejercicios siguientes.

Estas diferencias se relaciona con la cuenta Activos diferencias temporarias deducibles (4740), cuyo movimiento en el origen (cuando nacen provocan la realización de un ajuste positivo) es el siguiente:

Activos por diferencias temporarias	Impuesto diferido (6301)
Deducibles (4740)	a

Cuando estas diferencias reviertan, realizándose ajustes negativos en el Impuesto sobre Sociedades, se irán dando de baja la cuenta Activos por diferencias temporarias deducibles (4740). Su registro contable será del siguiente tipo:

Impuesto diferido (6301)	Activos por diferencias temporarias
a	Deducibles (4740)

El importe por el que se contabiliza la cuenta Activos por diferencias temporarias deducibles (4740) corresponde a la cuantía del ajuste realizado en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades multiplicando por el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

A modo de conclusión, las diferencias temporarias deducibles se originan cuando hay ajustes positivos en el impuesto que revertirán posteriormente.

Estas diferencias se registrarán mediante la cuenta Activos por diferencias temporarias deducibles (4740), que nace por el debe y figura en el activo no corriente del balance. Cuando el ajuste revierte con signo negativo, la cuenta Activos por diferencias temporarias deducibles se irá dando de bajo por el haber, de tal forma que una vez finalizado el proceso de ajustes presentará un saldo igual a cero.

Diferencias temporarias imponibles.

Diferencias temporarias imponibles son aquellos dará lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En definitiva, constituyen ajustes del Impuesto sobre Sociedades, que originalmente presentan signo negativo y, en ejercicios siguientes, revierten con signo positivo.

Estas diferencias se relacionan con la cuenta Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479), cuyo movimiento en el origen (cuando se realiza el ajuste negativo) es el siguiente:

_____		_____
Impuesto diferido (6301)	a	Pasivos por diferencias temporarias Imponibles (479)
_____		_____

La reversión de la cuenta Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) tendrá lugar cuando se efectúen ajustes negativos en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo registro contable será el siguiente:

_____		_____
Pasivos por diferencias temporarias Imponibles (479)	a	Impuesto diferido (6301)
_____		_____

Créditos por pérdidas a compensar.

La legislación fiscal permite la compensación de bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades con bases imponibles positivas en los 15 ejercicios siguientes al que aquéllas se originaron. Por tanto, el hecho de que una empresa obtenga una base imponible negativa supone que cuando la compense pagará menos impuestos, por ello, en el momento en que surja la base negativa, puede reconocer el correspondiente activo por impuesto diferido.

Este tipo de créditos fiscales se contabiliza mediante la cuenta Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745), cuyo movimiento es el siguiente:

Cuando se genera el derecho:

_____	_____
Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)	Impuesto diferido (6301)
_____	_____

Cuando se compensen las bases imponibles negativas:

_____	_____
Impuesto diferido (6301)	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)
_____	_____

En ocasiones, puede ocurrir que, en virtud del principio de prudencia, sólo se reconozcan activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En estos casos, se reconocerán este tipo de créditos en el ejercicio en que se produzca la aplicación de la base imponible negativa Su registro contable será del siguiente tipo:

_____	_____
Créditos por pérdidas a compensar sobre del ejercicio (4745)	Ajustes positivos en la imposición a beneficios (638)
_____	_____

Derechos sobre deducciones y bonificaciones pendientes de la cuota.

En ocasiones, la aplicación de la legislación fiscal provoca la no consideración en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la totalidad de las deducciones y bonificaciones a las que la empresa tiene derecho.

La no deducción de tales cuantías no supone la pérdida del derecho a deducirse o bonificarse por ellas en ejercicios futuros, generándose un crédito fiscal por la

cuantía pendiente de deducción o bonificación. En el ejercicio en que se produce esta situación, salvo que en virtud del principio de prudencia no se opte por su contabilización, su registro contable será el siguiente:

Derechos por deducciones y bonificaciones	_____	Impuesto diferido (6301)
Pendientes de aplicar (4742)	a	

Cuando se apliquen en los ejercicios siguientes:

Impuesto diferido (6301)	_____	a Derechos por deducciones y bonificaciones
		bonificaciones pendientes de aplicar (4742)

En el supuesto de que se hubiese optado por la no contabilización de este derecho por aplicación del principio de prudencia, se registrará en el ejercicio en el que se aplique mediante el siguiente asiento:

Derechos por deducciones y bonificaciones	_____	
pendientes de aplicar (4742)	a	Ajustes positivos en la imposición
		sobre beneficios (638)

Diferencias temporarias originadas por ingresos y gastos registrados directamente en patrimonio neto.

Llegados a este punto se hará mención exclusivamente a la contabilización de las subvenciones de capital, partida que se registra en el patrimonio neto del efecto impuesto. Los movimientos de estas partidas se registran mediante cuentas de los grupos 8 y 9. Estas subvenciones financian la adquisición de activos no corrientes

y su imputación a resultados de produce proporcionalmente a la depreciación del activo financiado.

Tratamiento del gasto por el impuesto sobre Sociedades en Pymes.

El tratamiento contable del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades en las empresas que están acogidas al PGC de PYMES es similar al del PGC, si bien los efectos impositivos de las subvenciones no se recogen mediante los grupos 8 y 9, ya que no están desarrolladas en este PGC.

Por otro lado, es necesario señalar el tratamiento que el PGC de PYMES otorga a las denominadas microempresas con respecto al gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, que señala al respecto.

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de Pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

Como microempresas consideramos aquellas que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

Además en la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 9. Situación fiscal, deberá indicarse la siguiente información:

- a) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.
- b) Bases imponibles negativas de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.
- c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos, y
- d) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

A modo de conclusión, las microempresas no reconocerá activos y pasivos por impuestos diferidos.

VI.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se regula en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La Ley se desarrolla por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades (RIS).

Concepto, naturaleza y ámbito de aplicación.

Según el artículo 1º de la LIS, es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Se caracteriza, por tanto por ser un tributo directo, personal, no subjetivo, proporcional y periódico.

En el artículo 2º de la LIS se establece que el Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español, comprendiendo también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre la que España ejerza derechos de acuerdo con la legislación española y el Derecho Internacional.

Lo anterior se aplica sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor en la Comunidad Autónoma de País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales ratificados por España y de las especialidades previstas para Canarias.

El Hecho imponible.

Concepto.

Según el artículo 4º de la LIS, constituirá el hecho imponible del impuesto la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

En el régimen de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles, o de los beneficios o pérdidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.

En el régimen especial de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

Podemos destacar como características:

a) La renta es unitaria o sintética: grava todas las rentas del sujeto pasivo de manera igualitaria, cualesquiera que sea su origen o naturaleza.

- b) Se grava la renta con independencia de que se obtenga en dinero o en especie.
- c) No sólo grava la renta real, sino que, en ocasiones, gravas rentas presuntas.

Régimen de atribución de rentas.

Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere 35.4 de la Ley General Tributaria se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración Tributaria, por partes iguales. Este régimen no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación.

El Sujeto Pasivo.

Concepto.

Serán sujetos pasivos del impuesto, según el artículo 7º de la LIS, las personas jurídicas excepto las sociedades civiles.

Además, a pesar de no tener personalidad jurídica, son sujetos pasivos del IS las siguientes entidades:

- a) Fondos de inversión.
- b) Uniones temporales de empresas.
- c) Fondos de capital-riesgo.
- d) Fondos de pensiones.
- e) Fondos de regulación del mercado hipotecario.
- f) Fondos de titulización hipotecaria.
- g) Fondos de titulización de activos.
- h) Fondos de garantía de inversiones.
- i) Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Sujeción al impuesto.

El IS sólo será de aplicación a las entidades residentes en territorio español, que serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde ésta se hubiera producido y de la residencia del pagador (renta mundial).

Son residentes las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hayan constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español, lo que ocurrirá cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

El domicilio fiscal de las entidades residentes.

Será el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administración y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecer el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Exenciones plenas y parciales.

Exenciones subjetivas.

Entidades totalmente exentas.

Se encuentran totalmente exentos del impuesto:

- 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 el mismo y las instituciones de las Comunidades Autónomas con la lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- f) Los restantes organismos públicos mencionados en 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 (p.ej. la AEAT, el Instituto Cervantes o RTVE).

En coherencia con dicha exención plena:

- 1º. Dichos sujetos pasivos no están obligados a presentar declaración por el IS.
- 2º. Las rentas obtenidas por dicha entidades no están sujetas a retención.
- 3º. No forman parte del Índice de Entidades que se lleva en cada Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Entidades parcialmente exentas.

1. Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en la Ley 49/2002, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro.

2. Estarán parcialmente exentas del impuesto:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores.
- d) Los Fondos de Promoción de Empleo.
- e) Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- f) La Entidad de Derecho públicos Puertos del Estado y Autoridades Portuarias.

Exenciones técnicas.

Están exentas las siguientes rentas:

1º Los dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes, así como las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español, salvo que el adquirente resida en un paraíso fiscal, cuando:

- La participación, directa o indirecta, en la entidad no residente sea, al menos, del 5%, y sea posea ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio o se produzca la transmisión o, en su defecto, se deberá mantener durante el tiempo necesarios para completar dicho plazo.
- La entidad participada haya estado gravada por un impuesto de análoga naturaleza.
- Los beneficios procedan de actividades empresariales en el extranjero.

2º Las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando:

- La renta proceda de actividades empresariales.
- La renta esté gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
- El establecimiento permanente no se halle en un paraíso fiscal.

Base imponible. Concepto y regímenes de determinación.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y podrá determinarse por los métodos de estimación directa, estimación objetiva o estimación indirecta.

A) Estimación directa.

En el método general para la determinación de la base imponible que se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

B) Estimación objetiva.

En este régimen, la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine la LIS. La Ley prevé un régimen especial aplicable a las Entidades Navieras, en que la base imponible se determinará en función del tonelaje.

C) Estimación indirecta.

La base imponible se determinará por el régimen de estimación indirecta, cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de la Ley General Tributaria, es decir, que el sujeto pasivo no haya presentado declaración, que haya cometido anomalías sustanciales en la contabilidad o que haya ofrecido resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.

Normas de corrección.

Para la obtención de la base imponible el resultado contable se corregirá mediante la aplicación de las siguientes normas:

Amortizaciones.

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal según tablas fiscales.
- b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante, que no podrá ser inferior a 11, se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido según tablas de RIS, por los siguientes coeficientes:

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

- 2,5 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos, determinándose la suma de dígitos en función del período de amortización establecido en las tablas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante o número dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.

e) El sujeto pasivo justifique su importe.

Supuestos especiales.

A) Libertad de amortización. Podrán amortizarse libremente:

a) Elementos de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las explotaciones asociativas prioritarias afectos a la realización de sus actividades y adquiridos durante los cinco primeros años.

b) Los activos mineros.

c) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios que podrán amortizarse en 10 años, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma.

Se establece una libertad de amortización en elementos nuevos de activo material fijo, puestos en el período 2011 a 2015.

B) Amortización de determinados inmovilizados intangibles. Serán deducibles con el límite anual máximo con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no forme parte de un grupo de sociedades.

C) Arrendamiento financiero.

Distinguiremos un doble régimen:

1. Régimen especial, regulado en el artículo 115 de la LIS, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El arrendamiento debe tener por objeto elementos afectos a la actividad económica del sujeto pasivo.
- b) Duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- c) Las cuotas de arrendamiento financiero se expresarán en los contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien y la carga financiera.
- d) El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente. El importe anual de la parte de esas cuotas no podrá exceder del 50% del coste del bien, en caso de bienes muebles, o del 10% de dicho coste tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.

En este régimen tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible:

- El importe de la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.
- El importe de la recuperación del coste del bien, cuando el contrato tenga por objeto activos amortizables. La cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas, el exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando el límite.

2. Régimen previsto en el artículo 11.3 de la LIS, según el cual, siempre que el importe a pagar por el precio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de financiación y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.

Los activos a que hace referencia este apartado podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en el apartado anterior.

Pérdidas por deterioro de provisiones.

A) Pérdidas por deterioro de fondos editoriales fonográficos y audiovisuales.

Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas

producciones. Antes del transcurso de dicho plazo, también podrán ser deducibles si se probara deterioro.

B) Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores. Serán deducibles cuando en el momento del devengo:

- a) Hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) El deudor esté declarado en situación de concurso o procesado por delito de alzamiento de bienes.
- c) Exista una reclamación judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

C) Pérdidas por deterioro de valores negociables:

- a) Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades (renta variable).

La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

- b) Valores de renta fija.

Serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro de valor que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

- c) Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes.

Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global, y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación. La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro.

D) Fondo de comercio y activos intangibles sin fecha cierta de extinción:

a) Serán deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
2. Que la entidad adquirente y transmitente no forme parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
3. Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil.

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

b) Cuando se cumplan los requisitos previstos, será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

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

E) Provisiones (art. 13 del TRLIS).

1. No serán deducibles los siguientes gastos:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal. No obstante serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones, así como los planes de previsión social empresarial cumpliendo determinados requisitos.
- c) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

f) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

2. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

3. Los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

4. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

5. Serán deducibles los gastos relativos a las provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria.

6. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, y a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Gastos no deducibles.

Con carácter general, para que un gasto sea deducible deberá estar imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, o en cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, salvo que la LIS establezca lo contrario (principio de inscripción contable), deberá estar justificado y estar imputado al período impositivo en que se devengue, salvo que exista una regla especial.

No obstante, no tendrán la consideración de gastos deducibles:

- Las retribuciones al capital-propiedad o fondos de propios.
- Los derivados de la contabilización del IS.
- Multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. Sí será deducibles, sin embargo, el interés de demora, dado que tiene carácter indemnizatorio y no sancionador.
- Donativos y liberalidades. No se entenderá como tales los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los que con arreglo a usos y

costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

- Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las de planes de pensiones.
- Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, salvo prueba de que responde a una operación efectivamente realizada.

Normas de valoración.

Elementos patrimoniales (artículo 15 de la LIS).

Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. Se aplicarán las siguientes reglas especiales:

A) Revalorizaciones contables voluntarias: el importe de las revalorizaciones contables no se integrarán en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

B) Valoración por valor normal de mercado: se valorarán por su valor normal de mercado (el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercados entre partes independientes) los siguientes elementos patrimoniales.

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- b) Los implicados en las siguientes operaciones societarias:
 - Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
 - Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con la devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
 - Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.

En estos casos, la entidad transmitente integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento transmitido y su valor contable y la entidad adquirente el valor que resulte de las normas establecidas al efecto.

C) Los adquiridos por permuta, canje o conversión. En estos casos las entidades transmitente y adquirente integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

D) Operación societaria que no determina renta para los socios, positiva o negativa, integrable en la base imponible: reducción de capital cuando su finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones.

E) Cambios de residencia y cese de establecimientos permanentes: se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de determinados elementos patrimoniales que son transferidos al extranjero o que estando afectos a un establecimiento permanente situado en España, éste cesa en su actividad.

F) Corrección monetaria. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- Se multiplica el precio de adquisición o coste de producción de los inmuebles y las amortizaciones acumuladas por los coeficientes fijados en la Ley de Presupuestos.
- La diferencia entre las cantidades determinadas por la regla anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.
- La cantidad resultante se multiplicará por un coeficiente determinado de la siguiente forma:
 - 1.º En el numerador: el patrimonio neto.
 - 2.º En el denominador: el patrimonio neto más el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Estas magnitudes serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo. No obstante, dicho coeficiente no se aplicará si resulta anterior 0,4.

Operaciones vinculadas.

Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiendo por tal aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan.

Se entiende que existe vinculación en los siguientes casos:

- Una entidad y sus socios, consejeros o administradores, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos. En estos casos, la participación deberá ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata de valores cotizados en un mercado secundario oficial.
- Dos entidades, en las que se den las condiciones para que formen parte de un mismo grupo de sociedades, desde el punto de vista mercantil.
- Dos entidades, en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25% del capital social.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido.

En relación a las rentas sujetas a retención, el perceptor de las cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.

1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50% de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad residente cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

2. La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por 6.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no será objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas.

La compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores.

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, si bien, para las entidades de nueva creación se prevé que dicho plazo comience a computarse a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que originaron. Por último, se introducen ciertas restricciones a la compensación de pérdidas cuando se produzca una adquisición de la entidad con pérdidas con finalidad elusiva.

Imputación temporal de ingresos y gastos.

A) Regla general:

Los ingresos y gastos se imputarán al período en que se devenguen con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la corrección entre ellos.

B) Reglas especiales:

1. Elementos patrimoniales valorados por su valor normal en el mercado: la entidad adquirente integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición.

2. Servicios que se valoren a efectos fiscales por su valor normal de mercado: se imputarán a la base imponible en el período impositivo en que se reciban.
3. Operaciones a plazo: las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto si se aplica el devengo.
4. Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las de los planes de pensiones serán imputables al período en que se abonen las prestaciones.
5. La reversión del deterioro de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.
6. Las rentas derivadas de adquisiciones lucrativas se imputarán al período en que se produzcan.
7. Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiere considerado gasto deducible.
8. Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguros de vida en los que, además el riesgo de inversión, integrará, en todo caso, en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.
9. Descubrimiento de elementos patrimoniales no contabilizados: el importe de la renta se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto prueba en contrario.

C) Propuesta del sujeto pasivo.

La LIS permite la eficacia fiscal de otros criterios de imputación temporal distintos del criterio del devengo cuando el plan de imputación de los ingresos y gastos que presente el sujeto pasivo sea aprobado por la Administración, en los términos que reglamentariamente se establezca.

D) Excepción a la regla general derivada del principio de inscripción contable.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal fiscal se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con la norma fiscal. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal fiscal o de ingresos imputados contablemente en dichas cuentas a un período anterior, la imputación temporal de

unos y otros se efectuará en el período impositivo en que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

Período impositivo y devengo del impuesto.

El período impositivo, que no excederá de 12 meses, coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, produciéndose el devengo el último día del período impositivo.

No obstante concluirá el período impositivo en los siguientes casos:

- a) Cuando la entidad se extinga.
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
- d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al impuesto de la entidad resultante, la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Cuando se trate de 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, el impuesto se devengará el día de acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios de ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en los que se aplicó el régimen fiscal especial.

No obstante, el impuesto se devengará el último día del período impositivo, haya o no acuerdo de distribución de beneficios, por las rentas sujetas al tipo general del gravamen, así como cuando la sociedad haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución.

El tipo de gravamen y la cuota íntegra.

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos este impuesto será el 30%.

Además existen una serie de tipos especiales, diferentes de entidad, saber:

1. Tributarán al tipo del 25%.

Determinadas compañías aseguradoras y crediticias.

Los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores, las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002; los fondos de promoción de empleo y las uniones, federaciones y confederaciones.

2. Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributan al 20% por los resultados cooperativos y al tipo general por los que tienen carácter extracooperativo.

3. Las entidades sin fines lucrativos, siempre que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, tributarán al tipo del 10%.
 4. Las Sociedades y Fondos de Inversiones Inmobiliaria o Mobiliaria, los Fondos de Inversión en activos del mercado monetario y el Fondo regulador público del mercado hipotecario tributarán al 1%.
 5. Los Fondos de Pensiones tributarán al 0%.
 6. Las entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos, con algunas salvedades, tributarán al 35%.
 7. Las empresas de reducida dimensión (cuando el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8.000.000 de euros) tributarán al 25% por la base imponible inferior a 120.202,41 y al 30% por el resto.
 8. Las entidades de la Zona Especial Canaria tributarán conforme a los tipos establecidos en la Ley de Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en función del empleo.
 9. Tributarán al 19% las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, salvo excepciones.
 10. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo: en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:
 - a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20%. En los períodos impositivos iniciados dentro del 2011, este tipo se aplicará sobre la parte imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.
 - b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25%.
- Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Deducciones para evitar la doble imposición.

Deducciones para evitar la doble imposición interna.

Dividendos.

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirán el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o

participaciones en beneficios, considerando como base imponible el importe íntegro de los mencionados beneficios.

La deducción será del 100% cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de:

- a) Entidades participadas directa o indirectamente en, al menos, un 5%, siempre que dicho porcentaje se hubiera tenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.
- b) Mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones deba integrar en la base imponible.

La deducción no se aplicará a las siguientes rentas:

- a) Las derivadas de la reducción de capital o distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.
- b) Cuando con anterioridad a la distribución se hubiera producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.
- c) Las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- d) Los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a títulos adquiridos en los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho, cuando con posterioridad a esta fecha y dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.
- e) Cuando la distribución del dividendo o participación en beneficios no determine la integración de la renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación.
- f) Los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a entidades de la Zona Especial Canaria que hayan tributado al tipo especial.

Plusvalías.

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes

en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 35%, se deducirá el resultado de aplicar el tipo de gravamen el incremento neto de los beneficios no distribuidos que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuera inferior.

Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5%.
- b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Las cantidades no deducidas, de los conceptos anteriores, por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

Deducciones para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo.

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

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos (impuestos subyacente), siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Para la aplicación de esta deducción serán necesario:

- a) Que la participación en el capital de la entidad no residente sea, del 5%.
- b) Que se hubiera poseído ininterrumpidamente durante el año anterior al día exigible el beneficio que se distribuya o en su defecto que se mantenga durante el tiempo necesario para completar un año.

Esta deducción es compatible con la del artículo 31, pero la suma de ambas no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estos rendimientos, si se hubieran obtenido en territorio español.

En ambas deducciones (artículos 31 y 32), las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Por último, señalar que las deducciones establecidas en los artículos 30, 31 y 32 de la LIS, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en el referido artículo. El importe de la deducción se calculará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que ésta se aplique.

Bonificaciones.

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 de la LIS).

Tendrá una bonificación del 50% la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias, que serán las siguientes:

- a) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios, o que, estando domiciliados fuera, operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- b) Entidades no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (art. 34 de la LIS).

- a) Rentas derivadas de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan, en el mismo período impositivo o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los artículos 37 a 39 de la LIS.

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, el porcentaje de bonificación es del 50%. Esta bonificación será derogada para los períodos impositivos que se inicien a partir de 2014.

- b) Rentas procedentes de la prestación de servicios que competen a las entidades territoriales, municipales o provinciales. El porcentaje de bonificación es del 99%.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 de la LIS).

Investigación y desarrollo.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las

actividades, y en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Los porcentajes de deducción serán:

1. El 25% de los gastos del período. Si los gastos del período son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 25% hasta dicha media, y el 42% sobre el exceso respecto de la misma. Además se practicará una deducción adicional del 17% del importe de los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

2º El 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos. La deducción resultante será incompatible con las otras deducciones por incentivos, excepto con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Innovación tecnológica.

La base de deducción estará constituida por el importe de los gastos del período, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas, que correspondan a:

- Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, Know-how y diseños.
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad.

La deducción será del 8%.

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (art. 38 de la LIS).

1. El 6% del importe de las inversiones o gastos en bienes de Patrimonio Histórico Español, en ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, cuando cumplan los requisitos legales.
2. El 2% de las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Deducciones para inversiones medioambientales (art. 39 de la LIS).

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedentes de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8% de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, que deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

La parte de las inversiones financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 de la LIS).

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido, respecto de la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 de la LIS).

Se deducirá de la cuota íntegra el 12% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

- b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre su capital y que se hubiera poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo. A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15%, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido.

Para la aplicación de la deducción se exige:

1.º Que el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de los siguientes elementos:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.
- b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o de cuota íntegra.

2.º El plazo para efectuar la reinversión será el comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años posteriores, o de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración a propuesta del sujeto pasivo.

3.º Los elementos patrimoniales deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, 5 años o 3 años si son bienes muebles, salvo que la vida útil sea inferior.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión e integrada en la base imponible. La reinversión de una cantidad inferior a la obtenida en la transmisión dará derecho a la deducción que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

Esta deducción será del 7%, del 12% o del 17% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 30% o del 35%, respectivamente.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra del período de la transmisión.

No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo. Tampoco se entenderá

realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo, excepto que se trate de elementos de inmovilizado material nuevos.

Los porcentajes de deducción del 12% y 17% establecidos anteriormente serán, respectivamente, del 14,5% y 19,5%, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la deducción, para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados dentro del año 2007.

Normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (artículo 44 de la LIS).

Estas deducciones se practicarán una vez realizadas las de doble imposición y las bonificaciones.

Las cantidades correspondientes al período no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos, 15 años para las cantidades que correspondan a las deducciones de los artículos 35 (I + D e innovación tecnológica) y 36 (fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación para empresas de reducida dimensión).

El importe de las deducciones aplicadas en el período impositivo, exceptuada la contenida en el artículo 42, no podrá exceder, conjuntamente, del 35% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. El límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción de los artículos 35 y 36 por inversiones del período exceda del 10% de dicha cuota.

Pago fraccionado (artículo 45 de LIS).

En cada ejercicio, los sujetos pasivos deberán efectuar tres pagos, a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los plazos de presentación de los mismos, optando para la determinación de la cuantía por aplicar:

1.º El 18% de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día en que comience el plazo para realizar el pago fraccionado, minorada en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondiente a aquél.

2.º Cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. Del importe resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta, así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Estarán obligados a aplicar esta segunda modalidad los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante los 12 meses anteriores al inicio de períodos impositivos dentro del año 2010 haya superado 6.010.121, 04 euros.

En esta segunda modalidad tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses

anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013, se aplicará:

El resultado de multiplicador por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 20.000.000 euros.

El resultado de multiplicador por 8/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 20.000.000 euros pero inferior a 60.000.000 euros.

El resultado de multiplicar por 9/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60.000.000 euros.

Regímenes tributarios especiales: especial referencia a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

El título VII de la LIS regula los siguientes regímenes especiales:

1.º Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y uniones temporales de empresas. Estas entidades imputarán a sus socios residentes en territorio español las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por la entidad; las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho de la entidad y las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

2.º Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Las sociales que tengan por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español y que cumplan los demás requisitos legales, tendrán derecho a aplicar bonificaciones en la cuota íntegra del 85 o 97% atendiendo a diversos requisitos sobre el arrendamiento o transmisión de las viviendas.

3.º Sociedades y fondos de capital – riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional. Se establece una exención parcial de rentas y deducciones del 100% de dividendos y participación de beneficios en determinados supuestos.

4.º Instituciones de inversión colectiva. Excepto las sometidas al régimen general; no tendrán derecho a deducción alguna de la cuota ni a la exención de rentas en la base imponible para evitar la doble imposición internacional.

5.º Sociedades patrimoniales. Este régimen ha sido derogado, y se ha establecido un régimen transitorio.

6.º Consolidación fiscal.

Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, residentes en territorio español, formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma. Los grupos podrán optar por el régimen especial que se caracteriza por:

- Las sociedades integradas en el grupo no tributarán en régimen individual.

- El grupo tendrá la consideración de sujeto pasivo y a sociedad dominante su representación.
- Las sociedades del grupo deben tributar por la base imponible conjunta determinada con las reglas contenidas en la Ley, al tipo impositivo de la sociedad dominante, en función del período impositivo de ésta y aplicando las deducciones y bonificaciones generales.

7.º Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. No se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores en las condiciones establecidas en la Ley. Para disfrutar de este régimen, deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo, la realización de las operaciones.

8.º Régimen fiscal de la minería. Gozan de libertad de amortización y de la reducción factor de agotamiento.

9.º Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos. Gozarán de beneficios fiscales en la amortización de las inversiones en bienes intangibles y gastos de investigación y de una reducción en la base imponible por factor agotamiento.

10. Transparencia fiscal internacional. Se establecen reglas especiales de imputación de rentas.

11. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero.

El régimen se aplica a los contratos de arrendamiento financiero siempre que tenga una duración de 2 años, si se trata de bienes muebles, y de 10 años, cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Para la entidad arrendataria tendrán la consideración de gastos deducibles: la carga financiera y la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien (salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otras activos no amortizables) con el límite del duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

El arrendador deberá amortizar el coste de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento financiero, deducido el valor de la opción de compra, en el plazo de vigencia del contrato.

12. Entidades de tenencia de valores extranjeros. Es un régimen opcional que permite aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional, cuando se cumplan los requisitos del artículo 21.

13. Entidades parcialmente exentas a las que se refiere el artículo 9.º 3 de la LIS.

Gozarán de exención las siguientes rentas:

- Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
- Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.
- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

14. Comunidades titulares de montes vecinales en mano común. Su base imponible se deducirá en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, así como a la financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social.

Los miembros de las comunidades titulares integrarán en la base imponible del IRPF las cantidades que efectivamente les sean distribuidas, en concepto de rendimientos de capital mobiliario (participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad).

15. Régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje. Se determinará la base imponible que se corresponda con la explotación o titularidad de los buques que reúnan los requisitos legales, aplicando el régimen de estimación objetiva en función de las toneladas de registro neto.

16. Régimen de entidades deportivas. No se integrará en la base imponible los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto por la adscripción del equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación.

Especial referencia a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

Se aplica a aquellas sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo anterior sea inferior a 8.000.000 de euros. Los beneficios fiscales de que disfrutan son:

1. Libertad de amortización para los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, incluidos los que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra, así como los elementos del inmovilizado intangible, y se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente en relación con la plantilla media de los 12 meses anteriores.

- Que el incremento de la plantilla se mantenga durante otros 24 meses más.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse de la libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros, por el incremento de plantilla calculado con dos decimales.

2. Los elementos de inmovilizado material nuevo, cuyo valor unitario exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.

3. Aceleración de la amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, multiplicado por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente, de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ellos, podrán deducirse en un 150% del importe que resulte de aplicar dichos apartados.

4. Dedución de la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. No se incluirán los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 12.2 de esta Ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles.

5.º Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas.

6.º El tipo de gravamen será el siguiente: 25% por la parte de la base imponible entre 0 y 120.202,41 euros y el 30% por el exceso.

La Gestión del Impuesto (artículos 130 a 143 de la LIS).

Los sujetos pasivos deberán cumplir con las siguientes obligaciones relativas a la gestión del impuesto:

1. En cada Delegación de la AEAT se llevará un índice de entidades, en el que se inscribirán las que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, excepto las entidades totalmente exentas.

2. Los sujetos pasivos deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

3. Estarán obligados a presentar y suscribir una declaración dentro del plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministerio de Hacienda.

4. Están obligados a poner en conocimiento de la AEAT el cambio de su domicilio fiscal. Además, la AEAT también podrá promover el cambio de domicilio fiscal, previa audiencia del interesado.

5. Los sujetos pasivos están obligados a retener e ingresar a cuenta.

Obligación de retener e ingresar a cuenta.

Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

- Las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes de capital mobiliario según la calificación dada en el IRPF.
- Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.
- Las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la retribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.
- Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.
- Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

Podemos destacar como excepciones a la obligación de retener e ingresar a cuenta:

- Rendimientos de Letras del Tesoro y los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario.
- Primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Dividendo o participaciones en beneficios que dan derecho a deducción del 100%.
- Los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos cuando se trate de arrendamientos de viviendas por empresa para sus empleados o cuando la renta satisfecha por el arrendatario al mismo arrendador no supere los 900 euros anuales.

- Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, cuando su cuantía o coste de adquisición no sea superior a 300,51 euros.
- Rentas percibidas por entidades totalmente exentas.

Sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta.

Están obligados a retener o ingresar a cuenta de este impuesto las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, los contribuyentes del IRPF que satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades y los no residentes con establecimiento permanente.

Asimismo, deberán presentar un resumen anual de las retenciones realizadas durante el período impositivo y expedir una certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.

Importe de la retención.

Con carácter general, constituirá la base de la retención la contraprestación íntegra exigible o satisfecha, existiendo normas especiales para los casos de transmisión de activos financieros, transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva. El porcentaje al que se efectuará la retención o ingreso a cuenta será, con carácter general, el 19%, aplicándose el 24% en rentas procedentes de la cesión de los derechos de imagen.

VI.

Casos prácticos en empresas para determinar las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Caso práctico 1.

Sociedad Almería S.A. presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y determinar el gasto devengado para el año 2012.

Beneficios antes de Impuestos	200.000 u.m.
Tipo de gravamen	30%
Deducciones y bonificaciones	15.000 u.m.
Retenciones y pagos a cuenta	8.000 u.m.

Como añadido, no se ha realizado ningún ajuste para la determinación de la base imponible.

Se pide:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asiento contable del gasto devengado por el Impuesto.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de Impuestos	200.000
+/- Ajustes	0
Base Imponible	200.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	60.000
Deducciones y bonificaciones	-15.000
Cuota Líquida	45.000
Retenciones y pagos a cuenta	-8.000
Cuota diferencial	37.000

Asiento contable del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

45.000 Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 8.000 Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752) 37.000
----------------------------------	---	--

Caso práctico 2

La Sociedad Mojácar S.A. presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y para determinar el gasto devengado para el año 2012.

Beneficio antes de impuestos	90.000
Tipo de gravamen	30%
Deducciones y bonificaciones	7.000 um
Retenciones y pagos a cuenta	25.000 u.m.

No se ha realizado ningún ajuste para la determinación de la base imponible.

Se pide:

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Asiento contable de gasto devengado por el Impuesto.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de Impuestos	90.000
+/- Ajustes	0
Base Imponible	90.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota Íntegra	27.000

Deducciones y bonificaciones	-7.000
Cuota Líquida	20.000
Retenciones y pagos a cuenta	-25.000
Cuota diferencial	-5.000

Asiento contable del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

En este caso, la cuota diferencial es negativa, por lo que las 5.000 u.m. de su importe deberán ser devueltas a la sociedad. Esta cantidad se anota en la cuenta Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos (4709):

20.000 Impuesto corriente (6300)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	25.000
5.000 Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos (4709)	a	

Caso práctico nº 3

La Sociedad Paiporta S.A. presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y determinar el gasto devengado para el año 2012.

Beneficio antes de impuestos: 300.000 u.m.

Tipo de gravamen: 30%

Deducciones y bonificaciones: 15.000 u.m.

Retenciones y pagos a cuenta: 45.000 u.m.

Sanción no deducible: 5.000 u.m.

Se pide:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asiento contable del gasto devengado por el impuesto.

76.500 Resultado del ejercicio (129) a Impuesto corriente (6300) 76.500

Resultado del ejercicio: 300.000 – 76.500 = 223.500 u.m.

Caso práctico 4

Al inicio del año 2011, la Sociedad Valencia adquiere una máquina por importe de 10.000 u.m, cuya vida útil se estima en cinco años. La amortización máxima según tablas fiscales es del 15%.

Se pide:

Establecer los ajustes a realizar para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades desde 2011 A 2017.

Desde el punto de vista contable, la depreciación del activo es de $10.000 / 5 = 2.000$ u.m. anuales, por lo que el valor contable de la máquina al final de los años 2001 a 2005 será de: 8.000, 6.000, 4.000, 2.500, 1.000 y 0, respectivamente.

En la siguiente tabla se comparan ambos valores, obteniendo los correspondientes ajustes del Impuesto sobre Sociedades.

Años	Ajustes
2011	500
2012	500
2013	500
2014	500
2015	500
2016	-1.500
2017	-1000
Total	0

Tabla 1. Ajustes

Los importes que se contabilizarán en la cuenta Activos por diferencias temporarias deducibles (4740) en cada uno de los ejercicios en los que se realizan los ajustes (hay que recordar que su cuantía se obtiene multiplicando el ajuste por el tipo de gravamen), suponiendo un tipo impositivo del 30%, serán los siguientes:

Años	Ajuste	Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	Anotación de la cuenta (4740)
2011	500	150	Debe
2012	500	150	Debe
2013	500	150	Debe
2014	500	150	Debe
2015	500	150	Debe
2016	-1500	- 450	Haber
2017	-1000	- 300	Haber
Total	0	0	

Tabla 2. Comparativa en la contabilización.

Caso práctico 5

Con los datos del ejemplo 4 y considerando la siguiente información, expresada en u.m. y relativa al año 2001:

Beneficio antes de impuestos:	60.000 u.m.
Tipo de gravamen:	30%
Deducciones y bonificaciones:	-3.000
Retenciones y pagos a cuenta:	-4.000

Se pide:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asientos contables.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de impuestos	60.000
Ajustes: Maquinaria	500
Base Imponible	60.500
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	18.150
Deducciones y bonificaciones	-3.000
Cuota Líquida	15.150
Retenciones y pagos a cuenta	-4.000
Cuota diferencial	10.150

Asientos contables.

Por la liquidación del impuesto:

15.150 Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	4.000
		Hacienda Pública, acreedora Por impuesto sobre sociedades (4752)	11.150

Por la diferencia temporaria deducible:

150 Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	a	Importe diferido (6301)	150
(500* 30%)			

Caso práctico 6.

Apoyándonos en el ejemplo 4 y considerando la siguiente información expresada en u.m. y relativa al año 20X6:

Beneficio antes de impuestos: 100.000
 Tipo de gravamen: 30%
 Gasto por sanción no deducible: 5.000 u.m.
 Deducciones y bonificaciones: 15.000 u.m.
 Retenciones y pagos a cuenta: 15.500 u.m.

A realizar:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultados antes de impuestos:	100.000
+/- Ajustes	
Máquina	-1.500
Sanción no deducible	5.000
Base Imponible	103.500
Tipo de gravamen	30%
Cuota Íntegra	31.050
Deducciones y bonificaciones	-15.000
Cuota Líquida	16.050
Retenciones y pagos a cuenta	-15.500
Cuota Diferencial	550

Asientos contables correspondientes al ejercicio 20X6.

Por la cuota líquida del impuesto:

16.050 Impuesto Corriente (6300)	a	Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta (473)	15.500
		Hacienda Pública acreedora por Impuesto sobre sociedades (4752)	550

Caso práctico 7.

La Sociedad Aventura presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y determinar el gasto devengado para el año 20X8.

Beneficio antes de impuestos: 170.000

Tipo de gravamen: 30%

Deducciones y bonificaciones: 18.000 u.m.

Retenciones y pagos a cuenta: 6.000 u.m.

Al comienzo del año 20X8, compra una máquina por 20.000 euros, estimando su vida útil en cinco años. Esta máquina puede amortizar libremente desde el punto de vista fiscal en el 20X8 siempre que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades sea positiva.

A realizar:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Registro contable del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de Impuestos:	170.000
Ajustes:	
Libertad de amortización	-16.000
Base Imponible:	154.000
Tipo de gravamen:	30%
Cuota Íntegra:	46.200
Deducciones y bonificaciones	-18.000
Cuota Líquida:	28.200
Retenciones y pagos a cuenta:	-6.000
Cuota diferencial:	22.200

Asientos contables.

Por la cuota líquida del impuesto:

28.200 Impuesto corriente (6300) a		Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta (473) 6.000 Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752) 22.200
------------------------------------	--	--

Por la diferencia que se origina en este ejercicio:

4.800 Impuesto diferido (6301)	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) 4.800
--------------------------------	---	---

Por la regularización de las cuentas de gastos relativas al impuesto:

33.000 Resultado del ejercicio (129) a		Impuesto corriente (6300) 28.200 Impuesto diferido (6301) 4.800
--	--	--

Cuando se realice el pago de la cuota diferencial en el ejercicio siguiente:

22.200 Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)	a	Tesorería (57) 22.200
--	---	----------------------------------

El resultado después de impuestos del ejercicio 20X8 es:

170.000 – 33.000= 137.000 u.m.

Caso práctico 8.

La Sociedad del caso práctico anterior, presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y determinar el gasto devengado para el año 20X9:

Beneficio antes de impuestos: 150.000 u.m.

Tipo de gravamen: 30%

Deducciones y bonificaciones: 15.000 u.m.

Retenciones y pagos a cuenta: 14.000 u.m.

Tiene un gasto no deducible por una infracción: 6.000 u.m.

Se considera el ajuste de la maquinaria adquirida en el año 20X8, ver el caso práctico número 7.

A realizar:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asiento contable del gasto devengado por el impuesto en el ejercicio 20X9.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de Impuestos: 150.000

Ajustes:

Sanción: 6.000

Libertad de amortización: 4.000

Base Imponible: 160.000

Tipo de gravamen: 30%

Cuota Íntegra: 48.000

Deducciones y bonificaciones: -15.000

Cuota Líquida: 33.000

Retenciones y pagos a cuenta: - 14.000

Cuota diferencial: 19.000

Asientos contables:

Por la cuota líquida del impuesto:

33.000 Impuesto corriente (6300) a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	14.000
	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)	19.000

Por la reversión de la diferencia temporaria imponible originada por la libertad de amortización de la maquinaria en el ejercicio 20X8, en la parte que corresponde a este ejercicio:

1.200 Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) a	Impuesto diferido (6301)	1.200

Por la regularización de las cuentas de gastos relativas al impuesto:

1.200 Impuesto diferido (6301) a	Impuesto corriente (6300)	33.000
31.800 Resultado del ejercicio (129)		

Cuando se realice el pago de la cuota diferencial en el ejercicio siguiente:

19.000 Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752) a	Tesorería (57)	21.700

El resultado después de impuestos del ejercicio 20X9 es:

$150.000 - 31.800 = 118.200$ u.m.

Caso práctico 9.

La Sociedad Victoria S.A. presenta la siguiente información para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X2 y determinar el gasto devengado por el impuesto:

Beneficio antes de impuestos: 500.000 u.m.

Tipo de gravamen: 30%.

Deducciones y bonificaciones: 20.000 u.m.

Retenciones y pagos a cuenta: 25.000 u.m.

Ha dotado una provisión por garantías posventa por un importe de 3.000 u.m., siendo este importe deducible en el año en que se produzca la reparación cubierta por la garantía. La reparación se efectuará en el año 20X3.

La empresa ha contabilizado en la cuenta Gastos excepcionales (678) partidas de regalos que no se consideran fiscalmente deducibles, cuyo importe se eleva a 8.000 u.m.

En el año 20X1, se contabilizó una pérdida por deterioro de clientes por importe de 5.000 u.m, que no pudo deducirse fiscalmente, ya que no habían transcurrido más de seis meses entre el vencimiento de la operación y el cierre del ejercicio. Esta pérdida es deducible en el ejercicio actual. El derecho de cobro sigue registrado en contabilidad con su correspondiente pérdida por deterioro.

El 1 de julio 20X2 adquiere una maquinaria por 30.000 u.m., calculándose una vida útil de cinco años. Fiscalmente, se ha podido deducir la inversión en este ejercicio, ya que está acogida a un plan de amortización acelerada.

A realizar:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Registro contable del gasto devengado por el impuesto en el ejercicio 20X2.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de impuestos:	500.000
Ajustes	
Provisión por garantías posventa	3.000
Gastos no deducibles	8.000
Deterioro clientes	-5.000
Libertad de amortización	-27.000
Base Imponible	479.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota Íntegra	143.700
Deducciones y bonificaciones	-20.000
Cuota Líquida	123.700
Retenciones y pagos a cuenta	-25.000
Cuota diferencial	98.700

Asientos contables correspondientes al ejercicio 20X2.

Por la liquidación del impuesto:

-----		-----
123.700 Impuesto Corriente (6300)	a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 25.000 Hacienda, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752) 98.700
_____		_____

Por el origen de la diferencia temporaria de las garantías posventa.

900 Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	a	Impuesto diferido (6301)	900

Por la reversión de la diferencia temporaria de las garantías posventa:

1.500 Impuesto diferido (6301)	a	Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	1.500

Por el origen de la diferencia temporaria de la libertad de amortización:

8.100 Impuesto diferido (6301)	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	8.100

Caso práctico 10

En el año 20x2, la sociedad Playa S.A. obtuvo una base imponible negativa en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 50.000 u.m. El crédito derivado de esta base imponible negativa no fue contabilizado en virtud del principio de prudencia. Los datos por la liquidación del impuesto del año 20X3 son los siguientes:

Beneficio antes de impuestos: 200.000 u.m.

Tipo de gravamen: 30%

Deducciones y bonificaciones: 20.000 u.m.

Retenciones y pagos a cuenta: 15.000 u.m.

Ante la evidencia de futuras ganancias, se decide recuperar la totalidad de los créditos derivados de la base imponible negativa.

A realizar:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asiento contable del gasto devengado por el impuesto en el ejercicio 20X3.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de impuestos: 200.000

Ajustes

Compensación base imponible negativa

Base Imponible 150.000

Tipo de gravamen 30%

Cuota Íntegra 45.000

Deducciones y bonificaciones -20.000

Cuota Líquida 25.000

Retenciones y pagos a cuenta -17.000

Cuota diferencial 8.000

Asiento correspondiente al ejercicio 20X3.

Por la recuperación del activo derivado de la base imponible negativa:

15.000	Créditos por pérdida a compensar del ejercicio (4745)	a	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)	15.000
--------	--	---	--	--------

Por la liquidación del impuesto:

25.000	Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	17.000
			Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre sociedades (4752)	8.000

Por la reversión del crédito por pérdidas a compensar:

15.000 Impuesto diferido (6301)	a	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)	15.000
---------------------------------	---	--	--------

Caso práctico 11.

La Sociedad Omega S.A. presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 20X1.

Beneficio antes de impuestos	102.000
Tipo de gravamen	30%
Deducciones y bonificaciones	20.000 u.m.
Retenciones y pagos a cuenta	15.000 u.m.

Según la normativa del impuesto, en la liquidación de este año solamente se pueden aplicar 12.000 u.m. de deducciones y bonificaciones, en tanto que las 8.000 u.m. restantes podrán aplicarse en los ejercicios siguientes.

Se pide:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asiento contable del gasto devengado por el impuesto correspondiente al ejercicio 20X1.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de Impuestos	102.000
Ajustes	
Base Imponible	102.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	30.600
Deducciones y bonificaciones	-12.000
Cuota Líquida	18.600

Retenciones y pagos a cuenta	-15.000
Cuota diferencial	3.600

Asientos contables correspondientes al ejercicio 20X1.

18.600 Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública,	
		retenciones y pagos a cuenta (473)	15.000
		Hacienda Pública, acreedora por impuesto	
		Sobre sociedades (4752)	3.600

Por el derecho derivado de las deducciones pendientes de aplicación en este ejercicio,
Aplicables en ejercicios posteriores:

8.000 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742) a	Impuesto diferido (6301)	8.000
---	--------------------------	-------

Caso práctico 12

La Sociedad anterior, presenta los siguientes datos para realizar la liquidación del
Impuesto sobre Sociedades del año 20X2:

Beneficio antes de impuestos:	205.000
Tipo de gravamen:	30%
Deducciones y bonificaciones	40.000
Retenciones y pagos a cuenta	15.000

Según la normativa del impuesto, en la liquidación de este año solamente se pueden
aplicar 15.000 u.m. de las deducciones del ejercicio y las 8.000 u.m. del año anterior.

A realizar:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Asientos contables del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 20X2.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado antes de Impuestos:	205.000
Ajustes:	
Base Imponible:	205.000
Tipo de gravamen:	30%
Cuota Íntegra:	61.500
Deducciones y bonificaciones	-23.000
Cuota Líquida:	38.500
Retenciones y pagos a cuenta	-15.000
Cuota diferencial	23.500

Asientos contables.

Por la liquidación del impuesto:

38.500 Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 15.000 Hacienda Pública, acreedora Por impuesto sobre sociedades (4752) 23.500
----------------------------------	---	---

Por la reversión de la cuenta Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

8.000 Impuesto diferido (6301)	a	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)	8.000
--------------------------------	---	--	-------

Caso práctico 13.

El 31 de diciembre de 20X0 se adquiere una maquinaria por importe de 100.000 u.m., cuya vida útil es de 5 de años y se amortiza linealmente. La adquisición ha sido financiada con una subvención al 100%. Tipo impositivo: 30%.

A 31 de diciembre 20X0, por la obtención de la subvención, el reconocimiento de su efecto impositivo y la compra de la maquinaria.

100.000 Tesorería (57) oficiales	a	Ingresos de subvenciones de capital (940)	100.000
-------------------------------------	---	---	---------

30.000 Impuesto diferido (8301)	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	30.000
---------------------------------	---	--	--------

100.000 Maquinaria (213)	a	Treasorería (57)	100.000
--------------------------	---	------------------	---------

Al cierre del ejercicio la cuenta Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940) y el Impuesto diferido (8301) a ella asociado se traspasan a la correspondiente cuenta del subgrupo 13, en este caso, a la cuenta Subvenciones oficiales de capital (130).

100.000 Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)	a	Impuesto diferido (8301) Subvenciones oficiales de capital (130)	30.000 70.000
--	---	--	------------------

Del 31 de diciembre de 20X1 al 31 de diciembre de 20X10, por la amortización del bien y el traspaso a resultados de la subvención en función de la depreciación del bien, traspaso que se hace en función de la depreciación del bien subvencionado. El traspaso a resultados de la subvención implica la minoración de la carga fiscal futura reconocida en la cuenta Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479):

20.000 Amortización del inmovilizado material (681)	a	Amortización acumulada del 20.000 inmovilizado material (281)
--	---	--

20.000 Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)	a	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio (746)	20.000
--	---	---	--------

6.000 Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	a	Impuesto diferido (8301)	6.000
---	---	--------------------------	-------

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9.

6.000 Impuesto diferido (8301) 14.000 Subvenciones oficiales de capital (130)	a	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)	20.000
--	---	---	--------

En el PGC de PYMES, al carecer de las cuentas de los grupos 8 y 9, el proceso contable anterior se simplifica:

31 de diciembre de 20X0, por la obtención de la subvención, reconocimiento de la carga fiscal futura y adquisición de la maquinaria:

100.000 Tesorería (57)	a	Subvenciones oficiales de capital (130)	100.000
30.000 Subvenciones oficiales de capital (130)	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	30.000
100.000 Maquinaria (213)	a	Treasorería (57)	100.000

Hay que recordar que las empresas acogidas al PGC de PYMES no tienen que efectuar el estado de gastos e ingresos reconocidos del estado de cambios del patrimonio neto y, por tanto, su PGC no contempla las cuentas de los grupos 8 y 9.

Del 31 de diciembre de 20X1 al 31 de diciembre de 20X10, por la amortización, traspaso a resultados de la subvención y disminución de la carga fiscal reconocida inicialmente.

20.000 Amortización del inmovilizado material (681)	a	Amortización acumulada del Inmovilizado material (281)	20.000
20.000 Subvenciones oficiales de capital (130)	a	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio (746)	20.000

6.000 Pasivos por diferencias temporarias	a	Subvenciones oficiales de capital
		(130) 6.000

Caso práctico 14.

La entidad ABCD obtuvo durante el año 20X5 un RAI (resultado antes de impuestos de 200.000 euros). A efectos de determinar el gasto por IS y la liquidación fiscal del Impuesto de Sociedades debemos tener en cuentas las siguientes consideraciones para el supuesto.

- a) Se contabilizaron como gasto 50.000 euros que nunca tendrán la consideración de deducibles.
- b) Se registraron como gasto 20.000 euros que será deducibles en los ejercicios siguientes.
- c) Tienen la consideración de deducibles 10.000 que se registraron como en el año anterior.
- d) Adquirió el 31/12/20X5 una máquina por importe de 200.000 euros a la que resulta de aplicación la libertad de amortización.
- e) Registró una amortización de 20.000 euros de elemento que tenía un valor fiscal de 0 euros al comienzo del ejercicio 20X4.
- f) El 31/12/20X5 le fue concedida una subvención de 20.000 euros para la adquisición de una máquina.
- g) En el ejercicio anterior se generaron bases imponible negativas de 100.000 euros.
- h) Existen deducciones pendientes de aplicar de años anteriores de 10.000 euros. Las deducciones tienen como límite de aplicación el 35% de la cuota íntegra.
- i) Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 19.000 euros.

Se pide: efectuar la liquidación fiscal y registrar lo que proceda en relación con el Impuesto sobre beneficios.

RAI: 200.000

- a) Diferencia permanente: 50.000
- b) Diferencia temporal origen ejercicio: 20.000
- c) Diferencia temporal origen ejercicios anteriores: -10.000
- d) Diferencia temporal origen ejercicio: - 200.000
- e) Diferencia origen ejercicios anteriores: 20.000
- f) No afecta al efecto impositivo.

19.000 Hacienda Pública, deudora		HP retenciones y pagos a cuenta	
por devolución de impuestos (4709) a	(473)		19.000
6.000 Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	a	Impuesto diferido (6301)	6.000
3.000 Impuesto diferido (6301)	a	Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	3.000
60.000 Impuesto corriente (6301)	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	60.000
6.000 Pasivos por diferencias temporarias (479)	a	Impuesto diferido (6301)	6.000
6.000 Impuesto diferido (8301)	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	6.000

6.000 Subvenciones oficiales de capital (130) a Impuesto diferido (8301) 6.000

24.000 Impuesto Corriente (6301) a Crédito por pérdidas a compensar del
ejercicio (4745) 24.000

XIII.

Conclusiones

El presente trabajo tiene como objetivo detallar en profundidad las principales diferencias que existen entre la contabilidad y la fiscalidad en el ámbito de la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, ya que el beneficio fiscal puede diferir del beneficio contable como consecuencia de las diferencias entre los criterios de contabilidad y fiscalidad, unas veces las diferencias podrán ser de carácter permanente y otras de carácter temporal.

En el presente trabajo, se muestran un análisis exhaustivo de tales diferencias tanto a nivel teórico como práctico, así como los elementos más relevantes del Impuesto sobre Beneficios y el Impuesto sobre Sociedades.

En la primera parte, del trabajo se han explicado los más habituales ajustes desde el punto de vista estrictamente teórico contable.

En la segunda parte del trabajo, se ha explicado lo más importantes rasgos que caracteriza el Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista fiscal sigue la ley Real Decreto Legislativo 4/2004, para relacionarlo directamente y ver las diferencias que se producen con los ajustes contables.

Por último, en la tercera parte del trabajo se han desarrollado 14 casos prácticos para ver a nivel numérico la teoría desarrollada tanto en la primera parte del trabajo como en la segunda con lo que se obtiene una visión global.

XIV.

Bibliografía

Libros:

MERCEDES CERVERA OLIVER, ÁNGEL GONZALEZ GARCÍA, JAVIER ROMANO APARICIO (2008): Contabilidad Financiera (adaptada al nuevo PGC). Ediciones CEF.

Referencias legales

Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

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

Apuntes de asignaturas de la Licenciatura:

- Contabilidad General y Analítica (4º curso).
- Gestión Fiscal de empresa (5º curso).
- Regímenes y especialidades del sistema tributario español (5º curso).
- Dirección Estratégica de Política de empresa (5º curso)

Organismos oficiales:

- Agencia Estatal de Administración Tributaria www.aeat.es

Páginas Web Consultadas:

- Artículos de prensa: www.expansion.com [Noviembre 2012].
- Enciclopedia: www.wikipedia.com [Noviembre 2012].