

1. ¿QUÉ ES EL IMPUESTO DE SOCIEDADES?

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto personal y directo que grava la obtención de renta por parte de las sociedades y demás entidades jurídicas que residan en territorio español a las que aplica (asociaciones, fundaciones), en contraposición al IRPF que grava las obtenidas por personas físicas.

El impuesto de sociedades se estructura en torno a un pilar central: la contabilidad y la determinación del resultado contable de la sociedad, que constituyen los puntos de partida para la determinación de la base imponible y de la cuantía a pagar anualmente.

Es un impuesto muy importante a tener en cuenta por parte de todos aquellos autónomos que hayan creado una sociedad, generalmente sociedades limitadas y sociedades unipersonales. Y atención que la reforma fiscal de 2014 contempla que las sociedades civiles pasen a tributar.

2. TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Para saber el tipo impositivo del impuesto de sociedades que debes aplicar en tu caso debes considerar las siguientes opciones:

- Tipo general: Con la entrada en vigor de la reforma fiscal, en 2015 el tipo general del impuesto de sociedades se reduce hasta el 28% y en 2016 será del 25%. (Anteriormente era del 30%).
- Tipo reducido del 25% para pymes: aplicable a los primeros 300.000 euros de base imponible en sociedades cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior sea menor de 10 millones de euros. A partir de 300.000 tributa al 28% general.
- Tipo reducido del 20% para microempresas: aplicable a los primeros 300.000 euros de base imponible en sociedades que cumplan los siguientes tres requisitos: plantilla media anual inferior a 25 empleados, facturación anual inferior a 5 millones de euros y que la plantilla de trabajadores se haya mantenido o incrementado desde que se empieza a aplicar este tipo reducido. Si la empresa no tiene trabajadores contratados en plantilla no es aplicable este tipo (ejemplo: sociedades dónde sólo trabajan los socios o administradores). El tipo impositivo será del 25% cuando la base imponible exceda de 300.000 euros, siempre que se cumplan los requisitos nombrados anteriormente.
- Tipo reducido del 20% para cooperativas: aplicable de forma genérica en sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, a excepción de los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general.
- Tipos reducidos del 20% y el 15% para emprendedores: aplicable durante dos años a sociedades constituidas a partir del 1 de enero de 2013. Se aplicará en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva (y por tanto nos obligue a pagar el impuesto de sociedades) y en el siguiente. Se aplicará el tipo del 15% a la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros y el 20% a la restante. Será requisito necesario que se considere que la sociedad supone el inicio de una actividad económica por este impuesto.

2.2. TIPOS APLICABLES EN SOCIEDADES Y ENTIDADES ESPECIALES

La normativa del impuesto de sociedades contempla una serie de tipos impositivos reducidos para entidades especiales. Es necesario en cada caso existen unos requisitos a cumplir para beneficiarse de estos tipos reducidos.

- Tipo reducido del 10% para asociaciones y fundaciones: aplicables aquellas asociaciones declaradas de utilidad pública y a las fundaciones inscritas en el registro correspondiente.
- Tipo reducido del 25% para otras entidades: mutuas de seguros generales, mutuas de previsión social y accidentes de trabajo, sociedades de garantía recíproca, cooperativas de crédito y cajas rurales, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores, uniones y federaciones de cooperativas, puertos del Estado y partidos políticos entre otras.
- Tipo reducido del 1% para sociedades de inversión: sociedades de inversión de capital variable, fondos de inversión de carácter financiero y sociedades de inversión inmobiliaria / fondos de inversión inmobiliaria, en todos los casos con el requisito de contar con un mínimo de 100 accionistas.

3. DECLARACIONES A PRESENTAR EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Si estás obligado a tributar por el impuesto de sociedades, las declaraciones que deberás presentar son:

- **Modelo 200:** declaración anual del impuesto de sociedades a presentar cada mes de julio, hasta el día 25 de julio de cada año, en el caso de empresas cuyo ejercicio económico coincida con el año natural. Es obligatorio presentarlo incluso cuando no se haya desarrollado actividad durante el ejercicio o no se hayan obtenido rentas sujetas al impuesto.
- **Modelo 202:** pagos fraccionados del impuesto de sociedades. Deberás presentar este modelo si tuviste un resultado positivo en tu última declaración del modelo 200. Se presenta en los meses de octubre, diciembre y abril. Estos pagos suponen un anticipo o **pago a cuenta** del importe a pagar en la próxima declaración del modelo 200.

La presentación de todos estos modelos debe realizarse obligatoriamente por internet en el caso de sociedades limitadas, sociedades anónimas, sujetos pasivos que se califiquen como grandes empresas y todas aquellas entidades que deban cumplimentar el formulario de datos adicionales a la declaración referente a las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias o a determinadas deducciones.

4. MODELO 200 Y 202.

4.1. MODELO 200.

Se trata de un modelo bastante complejo, por lo que en la mayoría de las ocasiones quienes lo cumplimentan son asesores fiscales especialidades.

Plazo

A diferencia de lo que sucede en otros impuestos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades no tiene un plazo de presentación único para todos los contribuyentes, sino que depende del ejercicio económico de cada

empresa. Como regla general, la presentación de la declaración se tendrá que hacer dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Por tanto, el plazo de presentación de declaraciones queda fijado en los 25 primeros días naturales del mes de julio.

Existen dos formas de confección de la declaración:

- **Programa PADIS - modelo 200:** Es el programa de ayuda a la declaración que sin necesidad de certificado electrónico se descarga de la página web de la Agencia Tributaria. Dicho programa se instala en el ordenador de la entidad declarante y permite generar un fichero para la presentación de la declaración con las validaciones propias del programa. Si existiese una nueva versión más actualizada se avisará al momento de acceder al servidor de la Agencia Tributaria.
- **Software comercial:** Las entidades proveedoras de software también pueden generar el fichero de la declaración. Para ello la Agencia Tributaria ha puesto a su disposición en Internet las validaciones o especificaciones y el diseño de registro.

No veremos cómo rellenar el Modelo, solo cómo calcular la cuota líquida a ingresar o devolver. (Punto 5).

4.2. MODELO 202. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA. LOS PAGOS FRACCIONADOS.

La finalidad de los pagos fraccionados es anticipar el impuesto que será definitivamente satisfecho por el sujeto pasivo, siendo, por ello, la propia entidad que obtiene las rentas la que realiza el ingreso de las cantidades correspondientes. La LIS establece que los sujetos pasivos deberán efectuar 3 pagos a cuenta durante el ejercicio, en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Dichos pagos fraccionados, que tendrán la naturaleza de deuda tributaria, se realizarán a cuenta de la liquidación que corresponda al período impositivo en curso el día primero de cada uno de los meses citados.

Existen dos modalidades de cálculo:

- Modalidad art. 45.2 TRLIS
- Modalidad art. 45.3 TRLIS

1. MODALIDAD REGULADA EN ARTÍCULO 45.2 TRLIS

En el caso de entidades que tributen exclusivamente al Estado, se tomará como base del pago fraccionado la cuota íntegra del último período impositivo presentado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 del mes que corresponda. Minorando en las deducciones y bonificaciones.

El tipo impositivo aplicable es del 18%.

Para los pagos fraccionados de 2015:

- Primer pago fraccionado del 1 al 20 de abril: Se coge de base la cuota íntegra del impuesto presentado en 2013 (Puesto que la declaración del impuesto de 2014 aún no ha sido presentada hasta julio de 2015).
- Segundo pago fraccionado del 1 al 20 de octubre: Se coge de base la cuota íntegra del impuesto presentado en 2014.



- Tercer pago fraccionado del 1 al 20 de diciembre: Se coge de base la cuota íntegra del impuesto presentado en 2014

En el caso de que la duración del último período impositivo base hubiera sido inferior al año, habrán de considerarse los períodos impositivos inmediatamente anteriores hasta abarcar un período mínimo de 365 días.

Si el período abarcado por los períodos impositivos computados excediese del mínimo de 365 días, se tomará, a efectos de la mencionada suma algebraica, como cuota del período impositivo más remoto, el siguiente porcentaje de la cuota del período impositivo:

(Días que restan para computar 365 días/Duración del período impositivo)* 100

2. MODALIDAD REGULADA EN ARTÍCULO 45.3 TRLIS

Este sistema tiene carácter opcional, siendo de aplicación a aquellos sujetos pasivos que voluntariamente decidan aplicarlo. Para ello deberán ejercer la opción en la correspondiente declaración censal durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre que el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural.

Los sujetos pasivos que hayan optado por efectuar el pago fraccionado acogiéndose a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 45 de la LIS, tomarán como base del pago fraccionado la parte de la base imponible del período de los tres (correspondiente al primer período), nueve (correspondiente al segundo período) u once primeros meses (correspondiente al tercer período) de cada año natural, determinada según las normas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El porcentaje aplicable será el resultado de multiplicar 5/7 por el tipo de gravamen que corresponda.

5. CÁLCULO DE LA CANTIDAD A INGRESAR O DEVOLVER.

Debemos conocer el resultado contable antes de impuestos, es decir, ingresos contables menos gastos contables, calculados según el Plan General de Contabilidad, sin embargo para conocer el resultado fiscal hay que hacer una serie de ajustes que establece el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, para calcular la base imponible de dicho impuesto.

BASE IMPONIBLE = RESULTADO CONTABLE + / - AJUSTES

El impuesto de sociedades es, en principio, el resultado de multiplicar el beneficio del ejercicio por el tipo de gravamen; sin embargo, el beneficio, determinado como saldo de la cuenta de Pérdidas y ganancias, no es a efectos contables lo mismo que el beneficio a efectos del impuesto (se llama base imponible) porque:

- Hay gastos que no son deducibles en el impuesto de sociedades (como, por ejemplo, los donativos y liberalidades, las multas, o el propio gasto por impuesto de sociedades)

- Hay criterios de imputación temporal de ingresos y gastos más estrictos en el impuesto de sociedades que en el PGC (como las tablas de amortización del inmovilizado, que marcan límites máximos a la amortización deducible que no existen en el PGC)
- El impuesto de sociedades da ventajas a ciertos contribuyentes que no admite el PGC, como por ejemplo, para amortizar activos en un solo ejercicio
- El impuesto permite deducir de los beneficios del ejercicio las pérdidas de años anteriores.

A este resultado contable ajustado se aplica el tipo de gravamen, lo que nos da el impuesto bruto, menos deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio, resulta el gasto contable por impuesto de sociedades.

Por lo tanto:

Beneficio Contable

- + Diferencias permanentes positivas
- Diferencias permanentes negativas

RESULTADO CONTABLE AJUSTADO

- + Diferencias temporales positivas.
- Diferencias temporales negativas.
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

BASE IMPONIBLE del ejercicio

x Tipo de gravamen

CUOTA INTEGRAL.

- Deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio (<http://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12328.pdf> del artículo 33 al 38).

CUOTA LIQUIDA= IMPUESTO DE SOCIEDADES

- Retenciones y pagos a cuenta.

CUOTA DIFERENCIAL

- **DIFERENCIAS PERMANENTES:** Son gastos o ingresos contables que la legislación fiscal no permite imputar, es decir, no permite que sea gasto o ingreso, con lo cual, hay que modificar el resultado contable, aumentándolo o disminuyéndolo.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera una diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es ingreso fiscal genera una diferencia permanente negativa.

Causan diferencias permanentes entre otras las siguientes operaciones:



1. El impuesto de Sociedades: El gasto contable no es deducible fiscalmente (diferencia permanente positiva), si se contabiliza como ingreso tampoco se considerará como tal (diferencia permanente negativa).
2. Multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo de presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (diferencia permanente positiva).
3. Pérdidas del juego (diferencia permanente positiva).
4. Los donativos y liberalidades (diferencia permanente positiva).
5. Transmisión de elementos patrimoniales a título oneroso o lucrativo: Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento transmitido y su valor contable.
6. Transmisión de bienes inmuebles: Se deducirá el importe de la depreciación monetaria.
7. Valoración de operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales: Se valorarán según el valor de mercado.
8. Gastos no contabilizados: No son deducibles los gastos no contabilizados.
9. Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las Cajas de Ahorro destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales.
10. Dotación a la provisión para impuestos: La dotación a la provisión para impuestos no es deducible en todo caso (diferencia permanente positiva).
11. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico: Serán deducibles cuando haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, o situación análoga, que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro. Si no se dan estas circunstancias el gasto contable no es gasto fiscal (diferencia permanente positiva).
12. Provisiones para riesgos y gastos: En general no son deducibles las provisiones para riesgos y gastos (diferencia permanente positiva), sin embargo hay que tener en cuenta las excepciones del Art. 13.2 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

- **DIFERENCIAS TEMPORALES:** Son diferentes criterios temporales de imputación, diferentes normas de valoración o diferente calificación de gastos e ingresos, entre lo contabilizado y la legislación fiscal, es decir, que un gasto contabilizado no es deducible este año, con lo que modifica el beneficio contable, pero si será deducible al año que viene, con lo cual volverá a modificar el beneficio pero con signo contrario.

Causan diferencias temporales entre otras las siguientes operaciones:

1. Amortización libre y acelerada: Pueden amortizarse libremente los bienes de inmovilizado de las sociedades anónimas laborales, los afectos a las actividades de investigación y desarrollo, etc., por tanto, inicialmente se



habrá contabilizado un gasto por amortización según tablas, pero fiscalmente puede amortizarse la totalidad, con lo cual se produce una diferencia temporal negativa (disminuye el resultado contable), sin embargo los próximos años se contabilizará el gasto por amortización que no será gasto fiscal, y se modificará el resultado contable con una diferencia temporal positiva, durante los años que dure la amortización.

Ejemplo: Se adquiere una máquina para un proyecto de investigación y desarrollo, por 1.000 euros, amortizable en 4 años.

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Gasto Contable Amortización según tablas	250	250	250	250
Gasto Fiscal Libertad de amortización	1.000	0	0	0
Diferencia Temporal	+750	-250	-250	-250

2. Operaciones de arrendamiento): En las operaciones de arrendamiento financiero donde se cumplan todas las condiciones del art. 115 del R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, será deducible la carga financiera (intereses), así como las cuotas de recuperación del coste del bien con el límite del duplo (triple en las sociedades de reducida dimensión) de la amortización según tablas.

Cuando se inicia un contrato de arrendamiento financiero, contablemente se imputa a gasto la carga financiera y la amortización del bien, pero fiscalmente se puede imputar las cuotas de leasing hasta el límite establecido, por lo que el gasto será mayor (disminuye el resultado contable), lo cual genera una diferencia temporal negativa. Cuando se termina el leasing, se sigue contabilizando la amortización del bien, sin embargo no será deducible puesto que fiscalmente ya se ha amortizado todo el coste del bien, con lo cual revierte en una diferencia temporal positiva (aumenta el resultado contable).

Ejemplo: Se adquiere una máquina mediante arrendamiento financiero, por 1.000 euros, a amortizar en 10 años. La empresa es de reducida dimensión. El contrato de leasing es de cuatro años según el siguiente detalle:

	CUOTA	INTERESES	AMORTIZACION
Año 1	269,02	30,00	239,02
Año 2	269,02	22,83	246,19
Año 3	269,02	15,44	253,58
Año 4	269,02	7,83	261,19



		Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10
GASTO CONTABLE	Intereses	30,00	22,83	15,44	7,83	0	0	0	0	0	0
	Amortización	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	TOTAL	130,00	122,83	115,44	107,83	100	100	100	100	100	100
GASTO FISCAL	Cuota del leasing	269,02	269,02	269,02	269,02						
DIFERENCIA		-139,02	-146,19	-153,58	-161,19	+100	+100	+100	+100	+100	+100

Analizamos el Año 1: Contablemente el gasto ha sido los intereses financieros del contrato y la amortización del bien según tablas, sin embargo la legislación fiscal nos permite amortizar más rápidamente según las cuotas de recuperación del coste del bien, esto es 239,02, sumando a esta cantidad los intereses, 30,00 euros, en total podemos deducir hasta 269,02 euros. Hay que tener en cuenta que esta cuota no puede superar el triple de la amortización ($3 \times 100 = 300$), puesto que es empresa de reducida dimensión. Con todo esto, contablemente el gasto ha sido de 130,00, y fiscalmente puedo hasta 269,02, así pues se genera una diferencia temporal negativa de 139,02.

Analizamos el Año 5: Contablemente se imputa a gasto la amortización del bien, 100 euros, sin embargo en los cuatro años anteriores, fiscalmente se ha disminuido el beneficio en 1.000 euros, con lo cual, el bien ya está amortizado. Por lo tanto, este gasto contable ya no es deducible, por lo que genera una diferencia temporal positiva.

3. Dotaciones a fondos de pensiones: Las dotaciones a fondos de pensiones se distinguen por tratarse de fondos externos, que son deducibles en todo caso, y los que se tratan como fondos internos, que cuando se dota el fondo no es gasto fiscal (generando una diferencia temporal positiva), sin embargo, cuando se paguen las prestaciones serán gasto fiscal y no contable (revierte la diferencia).

4. Operaciones a plazo o con precio aplazado: En las operaciones a plazo o con precio aplazado las rentas se imputarán cuando se efectúen los correspondientes cobros, es decir, que si contablemente se sigue el criterio de devengo, fiscalmente pueden generarse disminuciones del resultado contable, produciendo diferencias temporales negativas.

- **DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES:** <http://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12328.pdf>

(Del artículo 33 al 38).