Segunda sesión

Impuesto sobre Sociedades

Determinación de la base imponible

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16 LIS)

Limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (I)



- Afecta a los **gastos financieros netos (GFN)**: Ingresos financieros – gastos financieros
- GFN deducibles con el límite del **30% del beneficio operativo** del ejercicio
- **Beneficio operativo** -> Resultado explotación – amortización – deterioro y enajenación inmovilizado
- En todo caso, son deducibles los GFN por importe de **1 millón de euros**

Determinación de la base imponible

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16 LIS)

Limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (II)

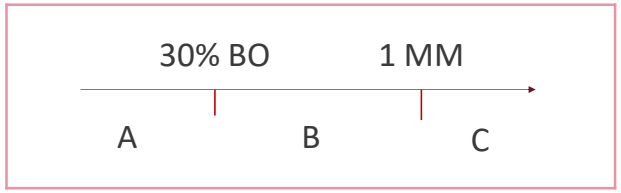
- **Exceso no deducido** -> Se adiciona a los GFN de los períodos impositivos siguientes sin límite temporal, respetando las dos limitaciones anteriores

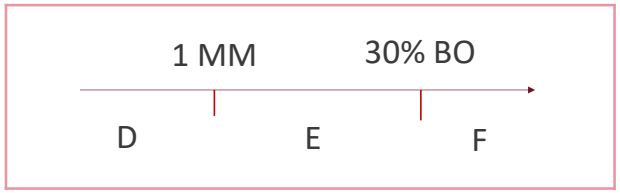
- **Beneficio operativo no aplicado** -> Si los gastos financieros netos no alcanzan el límite del 30% del beneficio operativo, **la diferencia entre este límite y los gastos financieros netos del ejercicio**, se adicionará al límite del 30% del beneficio operativo en los **5 años inmediatos y sucesivos**.

Determinación de la base imponible

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16 LIS)

Limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (III)





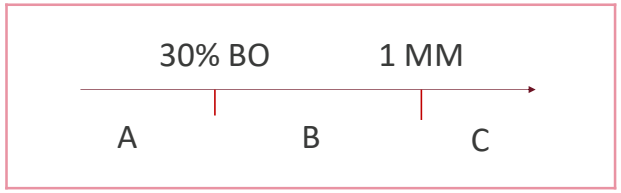
❑ ¿Cuándo tendremos GFN no deducibles en el ejercicio? -> En los casos **C** y **F**

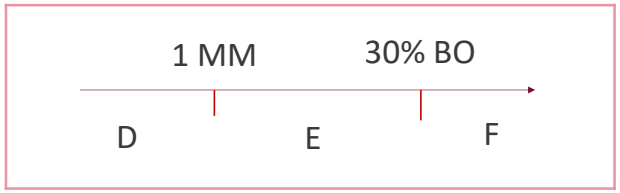
- ✓ En el **caso C** no son deducibles los GFN que exceden el millón de euros
- ✓ En el **caso F** no son deducibles los GFN que exceden el 30% BO

Determinación de la base imponible

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16 LIS)

Limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (IV)





❑ ¿Cuándo pueden deducirse GFN no deducidos en ejercicios anteriores? -> En los casos **A**, **B**, **D** y **E**

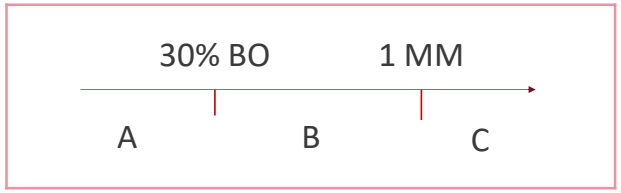
- ✓ En los **casos A** y **B** podrán deducirse GFN de ejercicios anteriores hasta 1 MM de euros
- ✓ En los **casos D** y **E** podrán deducirse GFN de ejercicios anteriores hasta el 30% BO

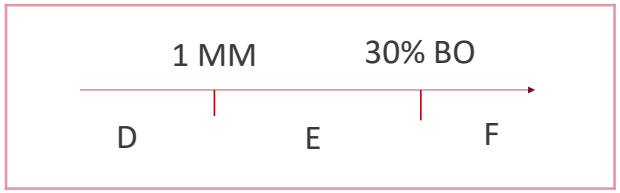
Determinación de la base imponible

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16 LIS)

Ejercicios 16 a 20

Limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (y V)



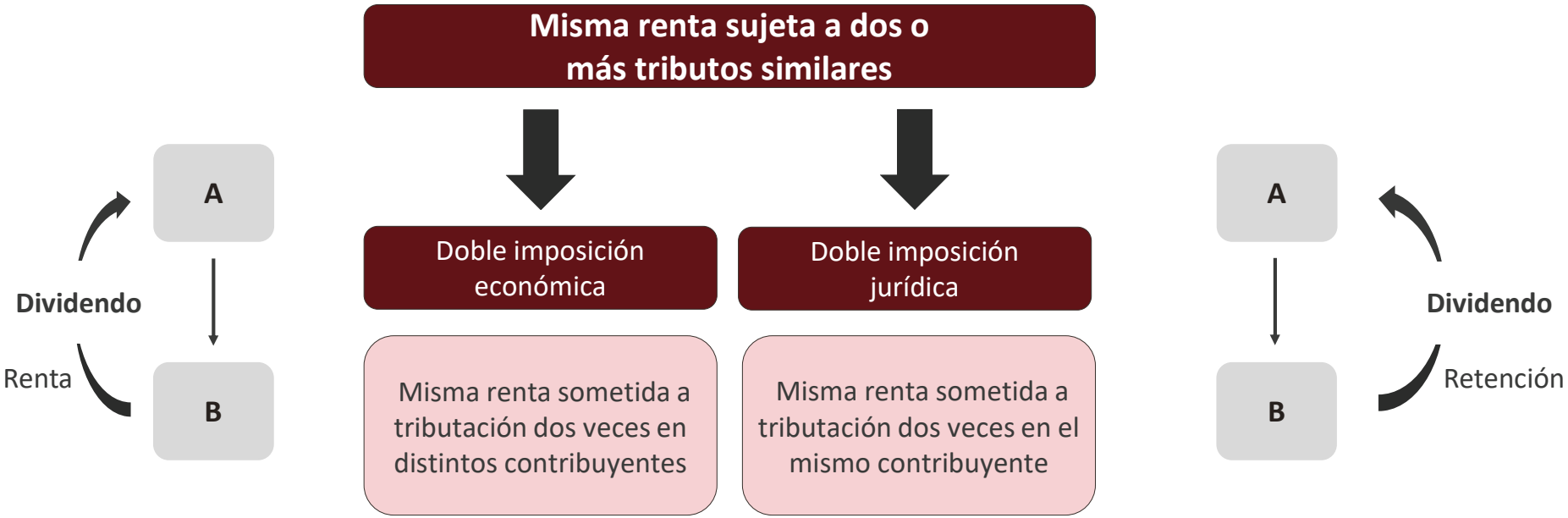


- ¿Cuándo se genera BO no aplicado en un ejercicio? -> En los casos **A**, **D** y **E**
  - ✓ En los 3 casos el GFN es inferior al 30% del BO -> parte no aplicada se traslada a los 5 ejercicios siguientes
- ¿Cuándo podrá aplicarse ese exceso? -> En el caso **F**
  - ✓ En el caso F el GFN excede del 30% BO, por lo que el importe del ejercicio anterior se adiciona a este límite

Determinación de la base imponible

Exención en valores (artículo 21 LIS)

Concepto de doble imposición en el ámbito fiscal



Determinación de la base imponible

Exención en valores (artículo 21 LIS)

Sistemas para corregir la doble imposición

- La normativa del IS contempla **dos sistemas** para corregir la **doble imposición**:
  - ✓ **Sistema de exención**. Exención de determinadas rentas:
    1. Dividendos y rentas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones (artículo 21 LIS)
    2. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes (artículo 22 LIS)
  - ✓ **Sistema de imputación**. Deducción en cuota de rentas sujetas en el extranjero (artículos 31 y 32 LIS)
- La LIS prevé la incompatibilidad de ambos sistemas para corregir la doble imposición

Determinación de la base imponible

Exención en valores (artículo 21 LIS)

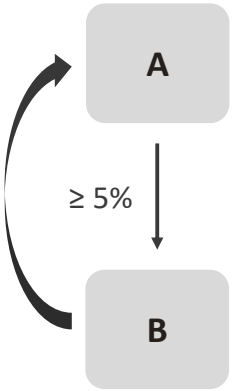
Exención dividendos y plusvalías de participaciones

- Régimen obligatorio para participaciones en entidades **residentes** y voluntario para entidades **no residentes**
- Participaciones en entidades no residentes: régimen exención o régimen de imputación
- Régimen fiscal de dividendos y plusvalías -> **Exención 95% renta** integrada
- El régimen de exención distingue los siguientes supuestos:
  1. Entidad participada residente -> Requisitos de participación y tenencia
  2. Entidad participada no residente -> Requisitos de participación, tenencia y tributación de la entidad no residente

Determinación de la base imponible

Exención en valores (artículo 21 LIS)

Régimen de exención de dividendos

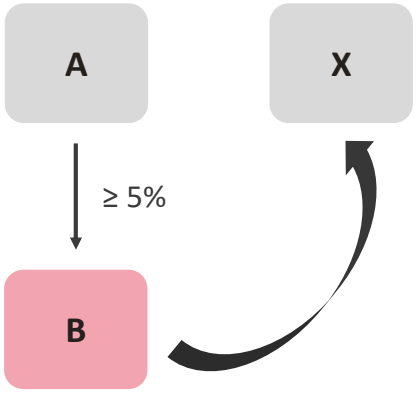


- **Requisito porcentaje**. Participación directa o indirecta en B ≥ 5%
- **Requisito tenencia**. Ininterrumpida durante año anterior a exigibilidad dividendo
  - ✓ El plazo de tenencia puede cumplirse con posterioridad
  - ✓ Grupos mercantiles. El plazo computa en el seno del grupo
- Entidad no residente. **Requisito adicional de tributación**:
  - ✓ Sujeta y no exenta por un impuesto análogo con un tipo nominal ≥ 10%
  - ✓ Se cumple este requisito si existe CDI con cláusula intercambio información

Determinación de la base imponible

Exención en valores (artículo 21 LIS)

Régimen de exención de plusvalías



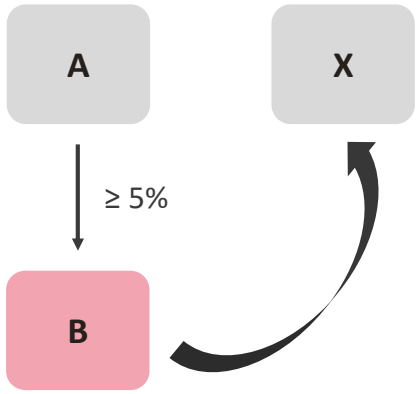
- **Requisito porcentaje**. Participación directa o indirecta ≥ 5%
- **Requisito tenencia**. Ininterrumpida durante año anterior a transmisión (grupo)
- **Requisito tributación** entidad no residente. Impuesto tipo nominal ≥ 10%
- Supuestos especiales de aplicación:
  - ✓ Separación socios, extinción sociedades y operaciones reestructuración
  - ✓ Aplicación limitada entidades patrimoniales (no plusvalías latentes)
  - ✓ No aplicación entidades en paraísos fiscales

Determinación de la base imponible

Exención en valores (artículo 21 LIS)

Ejercicios 21 y 22

No deducibilidad rentas negativas transmisión participación



- No deducibilidad **renta negativa** si se cumplan los siguientes requisitos:
  - ✓ Participación ≥ 5% en algún momento del año anterior transmisión
  - ✓ Participada no residente (B). Sujeción impuesto con tipo nominal < 10%
- **Extinción** de la **sociedad participada** (B):
  - ✓ Deducibilidad renta negativa, excepto si operación reestructuración
  - ✓ Percepción dividendos 10 años antes extinción -> Reducción renta negativa deducible en dividendos que han tenido derecho a exención o deducción

Determinación de la base imponible

Reserva de capitalización (artículo 25 LIS)

- Beneficio fiscal a cambio de capitalizar las sociedades (incremento FFPP)
- **Régimen fiscal** previsto:
  - ✓ Reducción en la base imponible del 20% del incremento de FFPP (no puede superar 20% base imponible)
  - ✓ Exceso no aplicado -> Puede aplicarse en los dos períodos siguientes
  - ✓ Mantener FFPP durante 3 años (excepto pérdidas contables) y dotación reserva 3 años (importe reducción)
- Cálculo del incremento de FFPP -> FFPP cierre ejercicio (sin resultado) – FFPP inicio ejercicio (sin resultado)
- Partidas que no se incluyen en los FFPP -> aportaciones de socios, ampliaciones de capital, reservas legales
- A efectos prácticos -> Beneficio contable del ejercicio anterior que **voluntariamente** incrementa FFPP

Determinación de la base imponible

Reserva de capitalización (artículo 25 LIS)



	Ejercicio N	Ejercicio N+1	Ejercicio N+2	Ejercicio N+3
Capital Social	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Reservas		1.000.000	2.000.000	2.500.000
Resultado del ejercicio	1.000.000	1.000.000	500.000	1.000.000
FFPP Inicio		5.000.000	6.000.000	7.000.000
FFPP Final		6.000.000	7.000.000	7.500.000
Incremento FFPP		1.000.000	1.000.000	500.000
Incremento FFPP		1.000.000,00	1.000.000	500.000
Base imponible previa	**550.000**	**2.500.000**	**800.000**	**900.000**
20% incremento FFPP		200.000	200.000	100.000
Límite: 20% base imponible		500.000	160.000	180.000
Reserva de capitalización	**No aplica**	**-200.000**	**-160.000**	**-140.000**
Exceso no aplicado			40.000	
Base Imponible	**550.000**	**2.300.000**	**640.000**	**760.000**

Compensación de bases imponibles negativas

Artículo 26 LIS

- **Plazo de compensación** -> Sin límite temporal

- **Cuantía de la compensación**:

  - ✓ Carácter general -> **70% base imponible positiva**
  - ✓ Excepción -> extinción sociedad
  - ✓ Importe **mínimo SIEMPRE compensable** -> 1 millón de euros
  - ✓ Limitación grandes empresas -> 50% y 25% base imponible positiva

- **Período de comprobación** -> 10 años desde generación, después acreditación (DIS y depósito CCAA)

Tipo de gravamen

Artículo 29 LIS



- Tipo de gravamen **general** del impuesto –> **25%**

- Tipo de gravamen **reducido** para **entidades de nueva creación** –> **15%**

  - ✓ Ámbito temporal -> primer período impositivo con base imponible positiva y el siguiente

  - ✓ No aplica a sociedades patrimoniales ni a sociedades que formen parte de un grupo mercantil

- **Tributación mínima del 15% de la base imponible** (artículo 30. bis LIS):

  - ✓ Importe neto cifra negocios ≥ 20 MM euros

Tipo de gravamen

Artículo 29 LIS

- Tipo de gravamen **reducido** para **microempresas** (INCN < 1 M) y **empresas de reducida dimensión** (INCN <10 MM):
  - ✓ No aplica a sociedades patrimoniales
  - ✓ Reducción paulatina de tipos impositivos

Contribuyente	2025	2026	2027	2028 y siguientes
Microempresas (INCN < 1 M)	21% hasta 50.000 euros	19% hasta 50.000 euros	17% hasta 50.000 euros	17% hasta 50.000 euros
	22% exceso	21% exceso	20% exceso	20% exceso
Empresas Reducida Dimensión (INCN < 10 MM)	24%	23%	22%	21%
Resto contribuyentes	25%	25%	25%	25%

Tipo de gravamen

Comparativa tipos de gravamen

País	Tipo
Andorra	10%
Argentina	25%
Australia	30%
Austria	25%
Bahamas	0%
Barbados	5%
Bélgica	25%
Brasil	34%
Bulgaria	10%
Canada	26%
Chile	27%
China	25%
Colombia	31%
República Checa	19%

País	Tipo
Dinamarca	22%
Estonia	20%
Finlandia	20%
Francia	26,5%
Alemania	30%
Gibraltar	10%
Grecia	24%
Islandia	20%
India	30%
Irlanda	12,5%
Italia	24%
Jamaica	25%
Japón	30%
Jersey	0%

País	Tipo
Kenia	30%
Letonia	20%
Liechtenstein	12,5%
Lituania	15%
Luxemburgo	25%
Malta	35%
Méjico	30%
Mónaco	33%
Marruecos	31%
Holanda	25%
Noruega	22%
Panama	25%
Polonia	19%
Portugal	21%

País	Tipo
Rusia	20%
Arabia Saudí	20%
Sudáfrica	28%
Sudán	35%
Suecia	20,6%
Suiza	14,9%
Tunez	15%
Uganda	30%
Emiratos Árabes	55%
Reino Unido	19%
EEUU	27%
Uruguay	25%
Venezuela	34%
Zambia	35%

Fuente: https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/corporate-income-tax-cit-rates

Deducción por donativos

Artículo 17 Ley 49/2002

- Donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo



- **Base de la deducción** por donativos:
  - ✓ Donativos dinerarios -> Importe donado
  - ✓ Donativos de bienes o derechos -> Valor contable y, en su defecto, valor a efectos del IP
- **Importe de la deducción** por donativos:
  - ✓ Con carácter general-> 40% x base deducción
  - ✓ Incrementada -> 50% si dos períodos anteriores como mínimo el mismo importe a misma entidad
- **Insuficiencia de cuota** -> 10 años inmediatos y sucesivos (límite 15% base imponible)

Regímenes tributarios especiales

Artículos 42 a 117 LIS

- Aplicación con carácter preferente (normas régimen general carácter supletorio)



- La LIS prevé, entre otros, los siguientes regímenes especiales:
  - ✓ Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
  - ✓ Régimen de consolidación fiscal
  - ✓ Operaciones de reestructuración empresarial
  - ✓ **Entidades de reducida dimensión**
  - ✓ Entidades de tenencia de valores extranjeros

Entidades de reducida dimensión

Artículos 101 a 105 LIS

- **Ámbito de aplicación:** Contribuyentes con INCN ejercicio anterior < 10 millones euros
  - ✓ Elevación al año si período impositivo inferior al año
  - ✓ Grupo de sociedades: INCN se refiere a todas las sociedades del grupo
- **Incentivos fiscales** previstos:
  - ✓ Libertad de amortización con creación de empleo
  - ✓ Amortización acelerada inmovilizado material, inmovilizado intangible e inversiones inmobiliarias
  - ✓ Deterioro global insolvencias de deudores
  - ✓ Reserva de nivelación de bases imponibles negativas

Entidades de reducida dimensión

Artículos 101 a 105 LIS

Libertad de amortización con creación de empleo (artículo 102 LIS)

- Posibilidad de amortizar libremente ciertos activos si se crea empleo
- **Inversiones aptas:** Elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias
- **Incremento de plantilla**:
  - ✓ Incremento referido a los 24 meses siguientes al período en el que los activos entran en funcionamiento
  - ✓ En comparación con la plantilla media de los 12 meses anteriores
  - ✓ Mantenimiento del incremento de plantilla durante 24 meses adicionales
- **Incentivo fiscal:** Libertad amortización 120.000 x incremento plantilla (límite cuantía inversión)

Entidades de reducida dimensión

Artículos 101 a 105 LIS

Amortización acelerada de activos (artículo 103 LIS)

- Posibilidad de amortizar de forma acelerada los activos adquiridos
- **Inversiones aptas:** Elementos nuevos inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, e intangibles
- **Incentivo fiscal** previsto:
  - ✓ Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias -> Coeficiente máximo tablas x 2
  - ✓ Inmovilizado intangible de vida útil definida -> Coeficiente máximo tablas x 2
  - ✓ Inmovilizado intangible de vida útil indefinida -> Amortización máxima x 150%
- No está condicionado a su imputación contable en la cuenta de PyG

Entidades de reducida dimensión

Artículos 101 a 105 LIS

Deterioro global insolvencias de deudores (artículo 104 LIS)

- **Incentivo fiscal**: 1% del saldo de deudores a la conclusión del período impositivo (dotación de todos los ejercicios)
- **Exclusiones del cómputo**: Deudores con dotación individual y deudores cuya dotación no es deducible
- Se exige **registro contable** del gasto

Entidades de reducida dimensión

Artículos 101 a 105 LIS

Reserva de nivelación de bases imponibles negativas (artículo 105 LIS)

- **Incentivo fiscal**: Reducción en la base imponible de hasta el 10% de su importe
- **Límite beneficio fiscal**: 1 millón de euros
- Integración de la reducción practicada dentro de los 5 períodos siguientes (si se genera en ese ejercicio BIN)
- Si no se generan BINS en ese plazo, la reducción se integra en el ejercicio 5
- Dotación reserva indisponible importe reducción hasta su integración (máximo 5 años)

Entidades de reducida dimensión

Artículos 101 a 105 LIS

Reserva de nivelación de bases imponibles negativas (artículo 105 LIS)

	Ejercicio 1	Ejercicio 2	Ejercicio 3	Ejercicio 4	Ejercicio 5	Ejercicio 6
Base imponible previa	100.000	200.000	-15.000	120.000	70.000	-105.000
Reserva nivelación	-10.000	-20.000	15.000	-12.000	-7.000	34.000
Base imponible	90.000	180.000	0	108.000	63.000	71.000
Pendiente revertir	10.000	30.000	15.000	27.000	34.000	0