

**NORMATIVA LEGAL DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

1. Naturaleza del impuesto y ámbito de aplicación. Hecho imponible

El IS es un impuesto personal y directo que grava la renta que obtengan las sociedades, con independencia de cual fuera su fuente u origen.

El impuesto es de aplicación dentro del territorio español, por lo que afectará a todas las sociedades residentes en España, gravándose toda manifestación de renta, tanto si se produce en el citado territorio como en el resto del mundo.

No obstante lo anterior, **se debe señalar que en España existen dos regímenes forales con capacidad legislativa en el ámbito del IS: País Vasco y Navarra.** De esta forma, aquellas sociedades que estuvieran sometidas a esta legislación foral de acuerdo con lo establecido en sus respectivos conciertos o convenios económicos, deberán observar dicha legislación.

2. Sujeto pasivo

La sujeción al Impuesto la determina la residencia en territorio español. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Ejemplo:

Una sociedad constituida con arreglo a la legislación francesa, tiene su sede social en París y va a ofrecer sus productos mediante un establecimiento para vender sus productos en Málaga.

Esta sociedad no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir ninguno de los requisitos exigidos

Se incluyen, entre otras, a las siguientes entidades con personalidad jurídica propia:

- Sociedades mercantiles (anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas, laborales, etc.).
- Sociedades civiles con objeto mercantil desde el 1 de enero de 2016.
- Sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales.
- Sociedades cooperativas.
- Sociedades unipersonales.
- Sociedades agrarias de transformación.
- Asociaciones, fundaciones e instituciones, tanto públicas como privadas y los entes públicos.
- Agrupaciones de interés económico (AIE).

Están también sujetas al IS (sin personalidad jurídica propia):

- Las uniones temporales de empresas (UTE).
- Los fondos de: pensiones, inversión, capital-riesgo, regulación del mercado hipotecario, titularización, de garantía de inversiones y de activos bancarios.
- Las comunidades de titulares de montes vecinales en mano común.

No son contribuyentes del IS y tampoco tributan en impuesto sobre la renta alguno, determinados entes sin personalidad jurídica (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.). Las rentas obtenidas por las entidades en el régimen de atribución de rentas se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, aunque la obtención de rentas la realiza materialmente la propia entidad, que además es contribuyente por el IAE y por el IVA.

3. Periodo impositivo. Devengo del impuesto

El IS grava toda manifestación de renta que se hubiera producido en la sociedad. Para ello, es importante delimitar un espacio temporal dentro del cual se pueda gravar en un determinado momento dicha renta; esto es el período impositivo, que coincide con el ejercicio social de la sociedad recogido en los estatutos sociales de cada entidad.

Generalmente, el ejercicio social coincide con el año natural, pero puede ser inferior a doce meses, aunque en ningún caso puede exceder de los doce meses. **La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del periodo impositivo.**

3.1 Pagos fraccionados

Hay dos modalidades para determinar la base de los pagos fraccionados.

1. Modalidad aplicable con carácter general

El pago fraccionado se calcula aplicando el **18%** sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviere vencido el **primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre o diciembre** minorada por las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho el sujeto pasivo y por las retenciones e ingresos a cuenta.

Si el resultado es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.

Si el último período impositivo tiene una duración inferior al año, se toma igualmente la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

Ejemplo:

Una empresa tiene las siguientes cuotas, deducciones y retenciones del Impuesto sobre Sociedades de los dos últimos años. Calcula los ingresos a cuenta de abril, octubre y diciembre 2017

	2015	2016
Cuotas íntegras	38.200	27.500
Deducciones y bonificaciones	2.100	3.600
Retenciones	800	400

IMPORTANTE: La declaración del Impuesto sobre Sociedades se presenta del 1 al 25 de julio. Por lo tanto, el primer ejercicio vencido en el primer pago a cuenta, el de abril 2017, es el del ejercicio 2015 y para segundo y tercer pagos a cuenta, el de octubre a diciembre 2017 el primer ejercicio vencido es el 2016

Pago abril: $(38.200 - 2.100 - 800) \times 18\% = \mathbf{6.354 \text{ €}}$

Pago octubre: $(27.500 - 3.600 - 400) \times 18\% = \mathbf{4.230 \text{ €}}$

Pago diciembre: $(27.500 - 3.600 - 400) \times 18\% = \mathbf{4.230 \text{ €}}$

Asiento a realizar en el trimestre en el mes de abril:

6.354,00	473. Hda Pca. retenciones y pagos a cuenta			
		4752. Hda. Pca. acreedora por impuesto sobre sociedades		6.354,00

Cuando nos cargan el importe anterior en la cuenta corriente:

6.354,00	4752. Hda. Pca. acreedora impuesto sobre sociedades			
		572. Bancos, c/c		6.354,00

2. Modalidad opcional (obligatoria si el importe neto de la cifra de negocios es superior a 6.000.000 €)

El pago fraccionado se calcula sobre la BI del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural deduciendo las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados, así como los pagos fraccionados efectuados.

Se aplican las siguientes reglas para el cálculo del pago fraccionado:

- Contribuyente cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado 10.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo: el porcentaje a aplicar es **5/7 por el tipo de gravamen** redondeado por defecto. (Si aplican el tipo general: 17%).

- Contribuyente cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 10.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo: el porcentaje a aplicar es **19/20 por el tipo de gravamen** redondeado por exceso. (Si aplican el tipo general: 24%).

Si el período impositivo no coincide con el año natural, se toma como BI la de los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de los períodos señalados anteriormente (31 de marzo, 30 de septiembre y 30 de noviembre). En estos casos, el pago fraccionado es a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos.

De la cuota resultante se deducen las bonificaciones que fueran de aplicación, las retenciones e ingresos a cuenta practicados y los pagos fraccionados del período impositivo.

Se ha aprobado para el segundo pago fraccionado de 2016 y siguientes un pago fraccionado mínimo cuando sea superior al importe que resulte de aplicar los criterios generales para esta segunda modalidad, cuando el importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos de 10.000.000 €. La cantidad a ingresar por dichos pagos fraccionados (PF), no podrá ser inferior, al 23% del resultado positivo de la cuenta de P y G del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, del tiempo transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del PF, determinado de acuerdo con el CC y demás normativa contable de desarrollo,

minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

Se opta por la segunda modalidad presentando el **modelo 036 de declaración censal**, en **febrero** del año a partir del cual debe surtir efectos, siempre que el período impositivo al que se refiere la citada opción coincida con el año natural; si no, el plazo será el de **2 meses** a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre este inicio y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses.

Realizada la opción, el contribuyente queda obligado respecto de los pagos fraccionados de los mismos períodos impositivos y siguientes, salvo renuncia a su aplicación presentando el **modelo 036** de declaración censal en los mismos plazos.

No existe obligación de practicar pagos fraccionados en el primer ejercicio económico de la entidad, ya que no es posible aplicar la primera modalidad, al ser la cuota igual a cero. No obstante, se puede optar por aplicar la segunda modalidad.

3.2 Modelos de pagos fraccionados

- **Modelo 202:** pago fraccionado. Régimen General. Obligatorio presentarlo para grandes empresas aunque no deban efectuar ingreso (con alguna excepción). No hay obligación de presentarlo en declaraciones sin ingreso o cuota cero.
- **Modelo 222:** pago fraccionado. Régimen de tributación de los grupos de sociedades. Obligatoria su presentación aunque no deba efectuarse ingreso alguno.

4. Base imponible

4.1 Cuestiones generales. Bases imponibles negativas

La LIS establece que se determinará por estimación directa, esto es, la base imponible será el resultado contable obtenido de acuerdo con la correcta aplicación de la normativa mercantil, corregido por las especialidades establecidas en la normativa de la LIS.

En definitiva, el legislador ha querido que la base imponible surgiera del resultado contable, siempre y cuando éste se hubiera obtenido de la correcta aplicación de las normas contables. Sin embargo, la determinación de la base imponible no acaba ahí, ya que además regula determinadas situaciones en las que hay discrepancia entre contabilidad y fiscalidad a la hora de determinar qué gasto es deducible o no, o qué ingreso es computable o no. De ahí que, con motivo de esta discrepancia, surja la necesidad de practicar algunos ajustes sobre el resultado contable con el objeto de obtener la base imponible. Estos se denominan ajustes extracontables.

Una vez determinada la base imponible, ésta puede resultar positiva o negativa.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el importe de la compensación está limitado a los siguientes porcentajes en función del importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo:

- Inferior a 20.000.000 €: 70 % (60% para ejercicios iniciado en 2016)
- En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

- 20.000.000 € a 60.000.000 €: 50%
- Más de 60.000.000 €: 25%

Los referidos porcentajes se calculan respecto de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de la BI negativa. No obstante no se aplica la limitación en los siguientes supuestos: importe mínimo de 1.000.000 €, quitas y esperas, extinción de la entidad, entidades de nueva creación y reversión de deterioros

Ejemplo:

Una empresa que aplica un tipo impositivo del 25%, ha obtenido los siguientes resultados durante los dos últimos años:

Año 2016: Obtuvo unas pérdidas de 26.200 €. En la cuenta 473. Hda. Retenciones y pagos a cuenta figura la cantidad de 2.600 €

Año 2017: Obtuvo un beneficio de 42.300 €. La cuenta 473. Hda. Pca. retenciones y pagosa cuenta tiene un saldo de 3.100 €. Compensa las pérdidas del año anterior.

Año 2016:

Resultado contable	26.200,00
Base imponible	26.200,00
Cuota íntegra: 26.200 x 0,25 =	6.550,00
Retenciones y pagos a cuenta	2.600,00

6.550,00	4745. Créditos por pérdidas a compensar	6301. Impuesto diferido	6.550,00
2.600,00	4709. Hda. Pca. deudora por devolución de impuestos	473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta	2.600,00

• **Año 2017**

Resultado contable	42.300,00
Base imponible	42.300,00
Cuota íntegra: 42.300 x 0,25 = 4.025	10.575,00
Créditos pérdidas a compensar	- 6.550,00
Retenciones y pagos a cuenta	- 3.100,00
A ingresar	925,00

10.575,00	6300. Impuesto beneficio corriente	4745. Créditos por pérdidas a compensar	6.550,00
		473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta	3.100,00
		4752. Hda. Pca. acreedora imp. soc.	925,00

4.2 Imputación temporal de ingresos y gastos

De acuerdo con las consideraciones generales de la determinación de la base imponible, ésta tiene como precedente de cálculo inmediato el resultado contable, cuyo cálculo resulta por diferencia de ingresos v gastos. Por ello, a estos efectos, cobra especial importancia determinar qué ingresos y qué gastos son los que conformarán la base imponible que, a fin de cuentas, es la renta que se ha puesto de manifiesto en un determinado periodo impositivo.

Criterio general: Devengo. Situaciones especiales

La regla general establecida para imputar ingresos y gastos es la del devengo. Así, los ingresos y gastos se imputarán al periodo impositivo en el que se hubieran producido (criterio de devengo), con independencia del momento en que se produjera la corriente monetaria o financiera, esto es, del momento en que se cobren o paguen (criterio de caja) respetando, en cualquier caso, la correlación entre ingresos y gastos.

Ningún gasto será fiscalmente deducible si previamente no ha sido contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece la legislación, aunque se contempla una salvedad, referente a los bienes que gocen del beneficio fiscal de libre amortización.

Operaciones a plazo o con precio aplazado: criterio

Finalmente, **cabe señalar una excepción al principio de devengo recogido hasta el momento, que se produce en el supuesto de operaciones a plazo o con precio aplazado, en el que se entienden obtenidas las rentas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros,** salvo que la sociedad decidiera aplicar el criterio del devengo.

Se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba total o parcialmente mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo fuera superior a un año.

Ejemplo:

Una empresa ha vendido mercaderías por un importe de 20.000 € que ha contabilizado como ingreso en la cuenta de resultado del ejercicio. Esta venta ha sido cobrada un 50 % en el presente ejercicio y en los dos siguientes cobrará un 25 % de la operación. La empresa opta por aplicar el criterio de caja en el impuesto sobre sociedades. Vamos a suponer que la sociedad ha calculado un beneficio contable en el presente ejercicio de 82.600 € y aplica un tipo impositivo de Impuesto sobre Sociedades del 25 %. En la cuenta 473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta figura la cantidad de 8.600 €

Diferencias temporarias: 20.000 x 50 % = 10.000

Beneficio contable	82.600
Diferencias temporarias	- 10.000
Base imponible fiscal	72.600
Cuota íntegra: 72.600 x 25 %	18.150

Retenciones y pagos a cuenta	- 8.600
A ingresar	9.550

18.150,00	6300. Impuesto corriente	473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta	8.600,00
		4752. Hda. Pca. acreedora impuesto sobre sociedades	9.550,00
Diferencias temporarias: 10.000 x 25 % = 2.500			
2.500,00	6301. Impuesto diferido	479. Pasivo por diferencias temporarias imponibles	2.500,00

4.3. Ingresos

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

4.4. Gastos

Los gastos debidamente contabilizados tienen efectos fiscales, en la medida en que exista especialidad en la LIS.

• **Requisitos para la deducibilidad del gasto**

En la antigua LIS, para que un gasto fuera considerado fiscalmente deducible se exigía el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. **Que estuviera justificado.**
2. **Que estuviera contabilizado.**
3. **Que se hubiese imputado correctamente al ejercicio de su devengo.**
4. **Que fuera necesario.**

No obstante, en la actual regulación sólo se exigen el primero y segundo. En cuanto al tercero se modifica el alcance de su exigencia en atención a las novedades comentadas anteriormente al tratar la imputación temporal de ingresos y gastos, y el cuarto ha desaparecido.

El término necesidad se venía interpretando en el sentido de que el gasto era necesario en la medida en que era directamente necesario para la obtención del ingreso. La actual LIS abre la horquilla y considera gastos deducibles algunos que no tienden directamente a obtener un ingreso, pero que contribuyen a lograrlo. Y así, **no considera liberalidad: los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y los gastos que estén correlacionados con los ingresos.**

• **Gastos no deducibles**

El artículo 15 de la LIS declara como gastos no deducibles fiscalmente los siguientes:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios. Así, comprendería entre otros: la distribución de los resultados del ejercicio y la distribución de reservas generadas en ejercicios anteriores.
- b) Los derivados de la contabilización del IS.
- c) **Las multas y sanciones penales y administrativas**, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones v autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego. No son deducibles las pérdidas habidas en juegos puesto que están completamente desligadas de la actividad empresarial de la entidad.
- e) Los donativos y liberalidades, salvo que sean aplicables las normas de la Ley 30/1994, sobre mecenazgo y fundaciones. Pero **sí son deducibles los gastos de relaciones públicas con clientes, proveedores, el personal; gastos de promoción de ventas y de prestación de servicios y, en general, los relacionados con los ingresos. Se limite la deducibilidad de las atenciones a clientes, hasta el 1 % del importe neto de la cifra de negocio.**

La liberalidad se define como el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa. Por tanto, constituirán liberalidades todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte de quien las recibe.

- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- g) Determinadas operaciones realizadas con paraísos fiscales.
- h) Los **gastos financieros netos con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.**
- i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:
 - 1.º 1 millón de euros.
 - 2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

La consecuencia inmediata de la consideración como gasto no deducible, es que deberá practicarse un ajuste positivo al resultado contable (esto es, un ajuste extra-contable) al objeto de determinar la base imponible.

Ejemplo:

Una sociedad ha calculado un resultado contable con un beneficio de 16.000 €. Sabemos que:

- En la cuenta 631. Otros tributos figura una sanción de Hacienda por no haber presentado en plazo la declaración de IVA de 320 €.
- En la cuenta 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas figuran 800 € correspondiente a regalos a los clientes. El importe neto de la cifra de negocio de la empresa ha sido de 40.200 €

Calcula la base imponible del impuesto.

En la cuenta 631. Otros tributos, figura un gasto que no es deducible según la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, tenemos aquí lo que se denomina **DIFERENCIA PERMANENTE**. Contablemente se ha contabilizado como gasto, pero fiscalmente nunca se va a reconocer como gasto. Como la sociedad ha obtenido beneficios, tenemos que sumar de los gastos esta cantidad, por lo que el beneficio fiscal será más grande.

En la cuenta 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas, hemos puesto en contabilidad un gasto superior al que fiscalmente se permite. El límite establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades es del 1 % de la cifra de ventas, por lo tanto los gastos de Relaciones Públicas, tienen un límite de 402 €. Contablemente se han contabilizado 398 € más de lo permitido (800 – 402 €) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Resultado contable (beneficio)	16.000
Diferencias permanentes	
Sanción de Hacienda	+ 320
Relaciones Públicas	+ 402
Base imponible impuesto	16.722 €

4.5 Arrendamiento financiero: Leasing

El arrendamiento financiero es un contrato mercantil atípico que los empresarios suelen utilizar para la financiación de la adquisición de bienes de su inmovilizado material. Las características de dicho contrato son:

El contrato se formaliza con entidades de crédito debidamente autorizadas.

- El empresario elige el bien que desea adquirir, comunicándoselo a la entidad de leasing para que lo adquiera del fabricante o proveedor
- La conservación y mantenimiento del bien corresponde al empresario-arrendatario financiero.
- La duración del contrato es generalmente a largo plazo, siendo dicho plazo irrevocable para las partes contratantes.
- Al finalizar el plazo del contrato, el arrendatario financiero puede: ejercer la opción de compra, continuar en el arrendamiento con un nuevo contrato o devolver el bien.

Régimen fiscal

El arrendatario financiero deberá tener la consideración de empresario o profesional, debiendo estar el bien adquirido afecto a la actividad económica desarrollada por la sociedad. Además, deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- Que los contratos tengan una duración mínima de dos años tratándose de muebles o de diez años si se trata de inmuebles o establecimientos industriales.
- Que las cuotas de recuperación del coste deberán expresarse separadamente de las cuotas financieras y de la opción de compra.
- Que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o tenga carácter creciente a lo largo del periodo contractual.

El tratamiento fiscal del *leasing* supone una diferencia entre contabilidad y fiscalidad, que podríamos resumir de la siguiente manera:

a) *En la contabilidad:* es deducible tanto la carga financiera (esto es, los intereses financieros) satisfecha a la entidad de *leasing*, como la dotación a la amortización del elemento adquirido siempre y cuando sea amortizable.

b) **En la fiscalidad: igualmente es deducible la carga financiera; sin embargo, es deducible el importe de las cuotas satisfechas como recuperación del coste del bien** hasta el límite del doble del coeficiente de amortización lineal resultante de las tablas de amortización oficialmente aprobadas, pudiendo ser, incluso, el coeficiente máximo.

Ejemplo: Una sociedad adquiere mediante régimen de arrendamiento financiero una maquinaria por valor de 12.400 €. La operación de arrendamiento financiero es por un periodo de 4 años. Siendo la opción de compra el importe de la última cuota que asciende a 480 €. El bien se amortiza contablemente un 20 % anual.

AÑOS	PAGOS	CUOTAS DE INTERÉS	CUOTAS DE AMORTIZAC.	TOTAL AMORTIZADO	PENDIENTE DE AMORTIZAR
0	0	0	0	0	12.400,00
1	4.496,73	744,00	3.752,73	3.752,73	8.647,27
2	4.496,73	518,84	3.977,89	7.730,62	4.669,38
3	4.496,73	280,16	4.216,57	11.947,19	452,81
4	480,00	27,19	452,81	12.400,00	0,00
			12.400,00		

- Amortización contable: $12.400 \times 20\% = 2.480 \text{ €}$
- Límite cuotas de amortización del arrendamiento financiero: $12.400 \times 0,20 \times 2 = 4.960 \text{ €}$

	AMORTIZACION CONTABLE	CUOTAS DE AMORTIZACIÓN	DIFERENCIAS TEMPORARIAS
ANO 1	2.480,00	3.752,73	- 1.272,73
ANO 2	2.480,00	3.977,89	- 1.497,89
ANO 3	2.480,00	4.216,57	- 1.736,57
ANO 4	2.480,00	452,81	+ 2.027,19
ANO 5	2.480,00	0	+ 2.480,00

IMPORTANTE: Cuando contabilicemos el impuesto, restamos la cantidad correspondiente a la diferencia temporaria a la base imponible. Y después realizamos el asiento de la diferencia temporaria.

PRIMER AÑO

Vamos a suponer que este año la sociedad obtuvo un beneficio contable de 32.600 €, que aplica un tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades del 25 % y que en la cuenta 473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta tiene la cantidad de 4.200 €

Beneficio contable	32.600,00
- Diferencia temporaria	- 1.272,73
Base imponible imp. Sociedades	31.327,27
Cuota íntegra: $31.327,27 \times 0,25$	7.831,82
Retenciones y pagos a cuenta	- 4.200,00
A ingresar	3.631,82

7.831,82	6300. Impuesto corriente			
		473. Hda. Pca. retenc. y pagos a cuenta		4.200,00
		4752. Hda. Pca. acreedora imp. Socied.		3.631,82

Cuota íntegra: $1.272,73 \times 0,25 = 318,18 \text{ €}$

318,18	6301. Impuesto diferido			
		479. Pasivo por temporarias imponible	diferencias	318,18

SEGUNDO AÑO

Cuota íntegra: $1.497,89 \times 0,25 = 374,47 \text{ €}$

374,47	6301. Impuesto diferido			
		479. Pasivo por temporarias imponible	diferencias	374,47

TERCER AÑO

Cuota íntegra: $1.736,57 \times 0,25 = 434,14 \text{ €}$

434,14	6301. Impuesto diferido			
		479. Pasivo por temporarias imponible	diferencias	434,14

CUARTO AÑO

Cuota íntegra: $2.027,19 \times 0,25 = 506,80 \text{ €}$

506,80	479. Pasivo por temporarias imponible	diferencias		
			6301. Impuesto diferido	506,80

QUINTO AÑO

Cuota íntegra: $2.480 \times 0,25 = 620,00 \text{ €}$

620,00	479. Pasivo por temporarias imponible	diferencias		
			6301. Impuesto diferido	620,00

4.6. Amortizaciones

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, 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 establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

a') 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.

b') 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.

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

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por 100.

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

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números 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.
Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

3. No obstante, podrán amortizarse libremente:

- a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

Ejemplo:

Una empresa que ha comprado mesas, sillas, estanterías por un importe total de 3.600 €. Ellos practican una amortización contable del 10 % anual. Sin embargo al presentar la declaración del impuesto sobre sociedades decide acogerse a la libertad de amortización.

Vamos a suponer que esta empresa obtuvo un beneficio contable de 32.800 €, aplica un tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades del 25 % y tiene en la cuenta 473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta la cantidad de 4.280 €.

Amortización contable: $3.600 \times 10\% = 360 \text{ €}$
 Amortización fiscal: 3.600 €
 Diferencia temporaria: - 3.240 € (3.600 – 360)

Beneficio contable:	32.800
Diferencia temporaria:	- 3.240
Beneficio fiscal:	29.560
Cuota íntegra: 25 % x 29.560	7.390
Retenciones y pagos a cuenta	- 4.280
A ingresar	3.110

Asiento año en curso:

7.390,00	6300. Impuesto corriente		
		473. Hda. Pca. retenc. y pagos a cuenta	4.280,00
		4752. Hda. Pca. acreedora imp. soc.	3.110,00

Diferencia temporaria: $3.240 \times 0,25 = 810,00$

810,00	6301. Impuesto diferido		
		479. Pasivo por diferencias temporarias imponible	810,00

4.6. Deterioros de valor

Deterioros de valor de créditos por operaciones comerciales

En el mundo empresarial, a menudo se pone de manifiesto la existencia de situaciones de impago de facturas y de deudas, implicando un grave perjuicio de tesorería y liquidez para la sociedad. Ante estas

situaciones el PGC prevé la dotación de una provisión que corrija el valor del activo cuando existan circunstancias que permitan considerar el crédito como de dudoso cobro.

Dicha dotación tendrá efectos fiscales en la base imponible, siempre y cuando cumpla con los condicionantes establecidos en la LIS que son distintos de las normas que presiden la normativa contable.

Ello supone que podrán existir diferencias sustanciales entre las dotaciones a la Provisión por Insolvencias que figuren en la contabilidad de la sociedad y las que se consideren fiscalmente deducibles, que requieren mayores requisitos. Esto provocará, sin duda, la necesidad de practicar ajustes extracontables para determinar la base imponible.

Así, para la deducibilidad fiscal de la dotación a la provisión para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, deberá concurrir alguna de las siguientes circunstancias:

- **Que la deuda tenga, al menos, seis meses de antigüedad desde su vencimiento.**
- **Que el deudor esté declarado en situación de concurso.**
- **Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.**
- **Que la obligación se haya reclamado judicialmente** o sea objeto de un procedimiento judicial o arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se no se cumpla con el requisito de que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Ejemplo:

Una sociedad ha obtenido un beneficio contable de 38.400 €. El tipo impositivo del Impuesto sobre sociedades es del 25 % y la cuenta 473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta tiene un saldo de 2.860 €. Entre los gastos nos encontramos los siguientes deterioros de valor:

- Deterioro de valor de inmovilizado material. Correspondiente a una depreciación del valor de unos terrenos que adquirió por 62.000 € y tienen un valor razonable de 48.000 € Se ha contabilizado un deterioro de 14.000 €
- Deterioro de valor de las existencias. Las existencias finales de mercaderías han perdido valor en el mercado por 4.200 €. Por este motivo se creó el deterioro de existencias.
- Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales. La sociedad ha creado un deterioro 3.800 € por un cliente que no nos han pagado y que han transcurrido 3 meses.
- En el deterioro de valor de inmovilizado se produce una diferencia permanente porque fiscalmente este deterioro de 14.000 € nunca se va a considerar como gasto. Por lo tanto el beneficio fiscal va a ser más grande que el contable.
- En el deterioro de existencias no existe ninguna diferencia porque en el ámbito contable y en el fiscal se consideran gasto. Coinciden los dos.
- En el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales se produce una diferencia temporaria, porque para considerarlo gasto en el ámbito fiscal, tiene que transcurrir 3 meses más.

Resultado contable	38.400,00
Diferencia permanente	+ 14.000,00
Diferencia temporaria	+ 3.800,00
Base imponible fiscal	56.200,00
Cuota íntegra: 0,25 x 56.200	14.050,00
Retenciones y pagos a cuenta	-. 2.860,00
A ingresar	11.190,00

14.050,00	6300. Impuesto corriente		
		473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta	2.860,00
		4752. Hda. Pca. acreedora impuesto sobre sociedades	11.190,00

Diferencia temporaria del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales:
3.800 x 0,25 = 950,00

950,00	4740. Activo por diferencias temporarias imponibles		
		6301. Impuesto beneficio diferido	950,00

4.7 Reducciones

Antes de la compensación de bases imponibles negativas, podrán practicarse, entre otras, las siguientes reducciones:

- **Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (Patent box):**

Tiene como finalidad estimular la realización de actividades de creación de conocimientos técnicos con aplicación industrial o comercial en el marco de una actividad innovadora, de forma que la explotación de tales conocimientos mediante la cesión de su uso a terceros o su transmisión tiene un tratamiento especial consistente en integrar en la base imponible de la entidad cedente sólo una parte de la renta obtenida en la cesión. A partir del 1/7/2016 se han aprobado pequeñas modificaciones en el importe de la reducción o en los requisitos exigidos.

- **Reserva de capitalización:**

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015 se introdujo la reserva de capitalización con la finalidad de estimular que las empresas se capitalicen con los beneficios obtenidos premiando fiscalmente su no distribución. Esta medida permite que las empresas que tributen al tipo general o al tipo incrementado puedan **reducir la base imponible** previa del período impositivo en el importe del **10% de los beneficios obtenidos en el período impositivo inmediato anterior que no sean objeto de distribución** en el período impositivo en el que se reduce la base imponible, siempre que el importe de tales beneficios no distribuidos **se mantengan en los fondos propios de la entidad durante un período de cinco años** desde el cierre del ejercicio que corresponde al período impositivo en que se ha practicado esta reducción. La forma de determinar la base de la reducción es el beneficio no distribuido generado en el ejercicio inmediato anterior, siempre que no se hayan distribuido dividendos con cargo a esos beneficios o con cargo a reservas. Para poder practicar esta reducción en base es necesario dotar una **reserva indisponible** durante el plazo de cinco años, por el importe de la reducción.

Ejemplo:

La sociedad X realizó el día 28 de junio de 2016 el siguiente asiento de reparto del resultado del año anterior que ascendía a 26.200 €

26.200,00	129. Resultado del ejercicio		
		112. Reserva legal	2.620,00
		1141. Reservas estatutarias	3.930,00
		113. Reservas voluntarias	10.480,00
		526. Dividendos activo a pagar	9.170,00

La sociedad ha obtenido un beneficio de 26.200 € y aplica un tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades 25 %. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 4.300 €.

Para calcular el incremento de los fondos propios, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece que no se tengan en cuenta, ni las ampliaciones de capital, ni las reservas legales o estatutarias. En el reparto del beneficio, de esta sociedad vemos que las reservas voluntarias se han incrementado en 10.480 euros en el presente ejercicio. Vamos a practicar la reducción prevista en el art. 25 del Impuesto sobre sociedades del 10 % sobre el incremento de los recursos propios. Para ello también estamos obligados a crear una reserva de capitalización por este importe y que deberán mantenerse durante 5 años.

Beneficio contable:	26.200,00
Base imponible previa:	26.200,00
Reducción art. 25 Ley Imp. Soc.	- 1.048,00
Base imponible ajustada:	25.152,00
Cuota íntegra: 25 % sobre 25.152	6.288,00
Retenciones y pagos a cuenta	- 4.300,00
A ingresar	1.988,00

6.288,00	6300. Impuesto corriente		
		473. Hda. Pca. ret. Y pagos a cuenta	4.300,00
		4752. Hda. Pca. acreed. Impuesto sobre sociedades	1.988,00

En el reparto del dividendo del próximo ejercicio hay que crear la cuenta 115. Reserva de capitalización

1.988,00	129. Resultado del ejercicio	115. Reserva de capitalización	1.988,00
----------	------------------------------	--------------------------------	----------

5. Deuda tributaria

Una vez obtenida la base imponible del impuesto de acuerdo con lo comentado hasta el momento, en el supuesto de que sea positiva deberá aplicarse el tipo de gravamen que corresponda a efectos de calcular la cuota íntegra.

El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

La aplicación del tipo de gravamen a la base imponible determina la cuota íntegra, sobre la que, a su vez, se aplicarán las bonificaciones, deducciones, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, a efectos de calcular el líquido a ingresar o devolver (cuota diferencial).

5.1 Bonificaciones en la cuota

La LIS establece una serie de bonificaciones muy específicas para determinados sujetos pasivos o rendimientos, que ven así reducida su tributación en atención a razones de política económica o política social.

Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla: Bonificaciones del 50 % sobre las rentas obtenidas por entidades domiciliadas en dichas ciudades o por establecimientos permanentes en ellas situados.

5.2 Exenciones

➤ **Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.**

Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros

b) Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior.

➤ **Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.**

Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.

No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, para contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional no podrá exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.

5.3 Deducción para evitar la doble imposición internacional

➤ **Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente**

Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas 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 del 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 económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios**

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de

tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación, sea superior a 20 millones de euros.
- Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

5.4 Deducciones para incentivar determinadas actividades

➤ **Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo**

Los sujetos pasivos del IS tienen derecho a deducir de la cuota líquida del impuesto un determinado importe por los gastos que se originen en investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

La base de esta deducción viene determinada por el importe del gasto en I+D, menos el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para su financiación que se computen como ingreso en el mismo periodo impositivo.

Los porcentajes de deducción varían según cual sea el valor de los gastos del período impositivo, en comparación con el valor medio de los gastos efectuados en los dos años anteriores:

- **Si los gastos efectuados igualan o no superan el valor medio se aplica un porcentaje del 25 por 100.**
- **Si los gastos efectuados superan el valor medio se aplica el 25 por 100 hasta el valor medio y el 42 por 100 sobre el exceso.**

➤ **Deducción por actividades de innovación tecnológica.**

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a. Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

El porcentaje de deducción es un 12 por 100 de la inversión realizada.

Ejemplo con beneficio:

Una sociedad tiene un beneficio de 32.000 €. Sabemos:

- Que entre los gastos figura una sanción de Hacienda por un importe de 2.300 €
- Realiza una amortización de diversos muebles que se han amortizado contablemente por 400 €. Sin embargo, decide acogerse a la libertad de amortización por la adquisición de bienes de escaso valor, por lo que fiscalmente se amortiza en 1.800 €.
- El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es el 25 %
- Entre los gastos figuran 1.800 € como gastos de investigación y podemos aplicar una deducción del 25 %.
- En la cuenta 473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta por 3.500 €.

Beneficio contable	32.000,00
Diferencia permanente: gasto no deducible	+ 2.300,00
Diferencias temporaria: libertad de amortización	- 1.800,00
Beneficio fiscal	32.500,00
Cuota íntegra: 25 % sobre 32.500	8.125,00
Deducción investigación y desarrollo	- 450,00
Cuota líquida	7.675,00
Retenciones y pagos a cuenta	- 3.500,00
A INGRESAR	4.175,00

7.675,00	6300. Impuesto corriente	473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta	3.500,00
		4752. Hda. Pca. acreedora impuesto sociedades	4.175,00
450,00	6301. Impuesto diferido	479. Pasivo por diferencias temporarias imponibles	450,00

➤ **Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales**

Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción:

- a) Del 20 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 18 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

➤ **Deducciones por creación de empleo.**

Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, que sea menor de 30 años, **podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.**

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo podrán deducir de la cuota íntegra el 50 por ciento del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Ejemplo con pérdidas:

Vamos a suponer una empresa con unas pérdidas que han ascendido a 42.600 €. Y además sabemos:

- Que entre las pérdidas figura un deterioro de valor de inmovilizado material por un importe de 3.600 €.
- Ha creado un deterioro de valor para un cliente por un importe de 5.200 € que se ha atrasado 3 meses en el pago.
- Puede practicar una deducción por contratar a su primer trabajador.
- El tipo impositivo que aplica la empresa es del 25 %.
- El importe de las retenciones y pagos a cuenta asciende a 810 €

Pérdidas contables	42.600,00
Diferencia permanente: deterioro de valor I.M.	- 3.600,00
Diferencia temporaria: deterioro valor créditos	- 5.200,00
Pérdidas fiscal	33.800,00
Cuota íntegra: 25 % sobre 51.400	8.450,00
Deducción creación de empleo: sin aplicación	- 3.000,00
Retenciones y pagos a cuenta	810,00

8.450,00	4745. Créditos por pérdidas a compensar	6301. Impuesto diferido	8.450,00
1.300,00	4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	6301. Impuesto diferido	1.300,00
3.000,00	4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	6301. Impuesto diferido	1.300,00
810,00	4709. Hda. Pca. deudora por devolución impuestos	473. Hda. Pca. retenciones y pagos a cuenta	810,00

➤ **Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos**

Los sujetos pasivos pueden deducir de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 €. Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos experimentado respecto de la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediato anterior (los trabajadores minusválidos a qué se refiere esta deducción deben tener contrato de trabajo indefinido a jornada completa).

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento,

contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 102 de esta Ley.

6. Líquido a ingresar o devolver

Una vez practicadas las deducciones por inversiones sobre la cuota íntegra ajustada positiva, se obtiene la cuota líquida positiva del ejercicio.

No obstante, la cuota líquida positiva puede no corresponderse con la cantidad que el sujeto pasivo tiene que pagar efectivamente. Sobre ella hay que efectuar, en su caso, las siguientes correcciones:

- Deducir las cantidades pagadas anticipadamente. Esto es, las retenciones e ingresos a cuenta soportados y los pagos fraccionados realizados.
- Incrementar la cuota líquida positiva por pérdidas de incentivos fiscales aplicados indebidamente en ejercicios anteriores (exención por reinversión, deducción por inversiones e intereses de demora que correspondan).

7. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

Existe un determinado número de entidades que, por su dimensión y particularidades, reclama para sí un tratamiento fiscal especial que facilite su presencia en los mercados, en competencia con otras entidades de mayor volumen que por sus estructuras empresariales pueden conseguir menores costes por unidad de elemento producido o servido.

La LIS establece un tratamiento tributario singular para las empresas que denomina de reducida dimensión y que, en concreto, son aquellas cuyo importe neto de cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior es inferior a 10 millones de euros debiendo tener presente que cuando el período impositivo inmediato anterior sea inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios deberá elevarse al año. Cuando la entidad sea de nueva creación, dicho importe deberá referirse al primer período impositivo.

En cuanto al tratamiento tributario singular que prevé la normativa del IS, debemos centrarnos en los siguientes incentivos fiscales:

7.1. Libertad de amortización por inversiones generadoras de empleo

Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, siempre que se pongan a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que sea considerada REDI, gozarán de libertad de amortización a condición de que en los veinticuatro meses siguientes al inicio del período impositivo en el que el bien entre en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho aumento se mantenga durante veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá amortizarse libremente será la resultante de multiplicar 120.000 € por el aumento de la plantilla media calculado con dos decimales.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que dan derecho a dicho beneficio y, a efectos del cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento, deberán tenerse en cuenta las personas empleadas de acuerdo con la legislación laboral, teniendo en cuenta una jornada laboral completa.

En caso de incumplirse la obligación de incrementar o mantener la plantilla, deberá procederse a ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido de no haberse aplicado este incentivo fiscal, con la inclusión de los intereses de demora correspondientes. Dicha inclusión se realizará en el período impositivo en que se incumpla una u otra condición.

7.2. Aceleración de amortización en el inmovilizado nuevo.

Con carácter general, los bienes del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en que la sociedad sea considerada como REDI, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Este beneficio fiscal es totalmente compatible con cualquiera de los previstos en la Ley.

En este caso, no se requiere que la diferencia entre la dotación a la amortización contable y fiscal se impute contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias siendo en consecuencia fiscalmente deducible aún en ausencia de contabilización. Así, a efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades deberá realizarse un ajuste extracontable negativo, ya que aún no habiendo imputación contable del gasto, fiscalmente si es admisible.

7.3 Dotación por deterioro de créditos

Las REDIS pueden deducir fiscalmente una pérdida por deterioro de créditos por operaciones comerciales del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, sin tener en cuenta entre los mismos ni los deudores provisionados según la normativa general ni aquellos cuya dotación a la provisión por insolvencias no sea deducible fiscalmente a tenor de la normativa general.

El saldo de la provisión resultante nunca podrá sobrepasar el 1 por 100 de los deudores existentes.

7.4 Reserva de nivelación de bases imponibles.

Las entidades REDIS podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe. En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.

Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior. La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible

RESULTADO CONTABLE (Saldo cuenta 129)
+ / - Ajustes por diferencias permanentes
+ / - Ajustes temporarias (por la diferente valoración contable y fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, si tienen incidencia en la carga fiscal futura)
= BASE IMPONIBLE PREVIA
- Reducciones en BI previa
- Compensación de base imponible negativas de ejercicios anteriores
= BASE IMPONIBLE
X tipo de gravamen
= CUOTA INTEGRAL
- Deducciones por doble imposición
- Bonificaciones
= CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA
- Deducciones por inversiones y por creación de empleo
= CUOTA LIQUIDA POSITIVA
- Retenciones y pagos a cuenta (Saldo de la cuenta 473)
= CUOTA DEL EJERCICIO