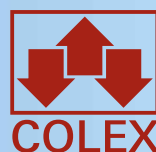


PREGUNTAS Y CASOS ACERCA DEL **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LA CAMPAÑA 2023**

**Más de 180 preguntas y respuestas y 38 casos prácticos
que te ayudarán con la declaración del ejercicio 2023**



eBook en www.colex.es



PREGUNTAS Y CASOS ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LA CAMPAÑA 2023

Más de 180 preguntas y respuestas y 38 casos prácticos
que te ayudarán con la declaración del ejercicio 2023

EDICIÓN 2024

**Obra realizada por el Departamento de
Documentación de Iberley**

COLEX 2024

Copyright © 2024

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S. L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.

© Editorial Colex, S. L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, C. P. 15004
info@colex.es
www.colex.es

I. S. B. N.: 978-84-1194-519-6
Depósito legal: C 893-2024

SUMARIO

1.

CUESTIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. Contribuyentes del IS	12
Caso práctico ¿Las comunidades de bienes son contribuyentes del IS? . . .	13
Caso práctico ¿Las sociedades civiles son contribuyentes del IS?	17
Caso práctico ¿Una agrupación sin personalidad jurídica creada para participar en los PERTEs es contribuyente del IS?	21
1.2. Exenciones	24
1.3. Período impositivo y devengo del IS	27
Caso práctico Tributación en el IS en caso de disolución y extinción de una sociedad mercantil	28
1.4. Gestión del impuesto y otras cuestiones	29
Caso práctico Último día de plazo para la presentación del IS en período voluntario	33
Caso práctico ¿Al presentar la autoliquidación anual del IS se interrumpe el plazo de prescripción para instar la devolución de ingresos indebidos de un pago fraccionado?	34
1.5. Regímenes especiales	36
Caso práctico Posibilidad de aplicar en IS los incentivos fiscales para ERD según la cifra de negocios	38
Caso práctico Aplicación del régimen especial del cap. VII del tít. VII de la LIS a una fusión de empresas	40
Caso práctico Compatibilidad entre el régimen de consolidación fiscal y el de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (IS)	43

2.

BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.1. Gastos deducibles: requisitos generales y especial referencia a su imputación temporal.	46
Caso práctico Justificación suficiente para admitir la deducibilidad de un gasto a efectos del Impuesto sobre Sociedades	47

SUMARIO

Caso práctico Imputación temporal en el IS de la devolución de intereses por nulidad de cláusula suelo	54
Caso práctico Deducibilidad en IS de un gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de devengo, si el de devengo está prescrito	56
Caso práctico Imputación temporal en IS de las cantidades devueltas por la AEAT por el «céntimo sanitario» por contrario al derecho de la UE . .	57
Caso práctico Inconstitucionalidad de los límites aplicables a las grandes empresas de la D.A. 15.ª de la LIS.	59
Caso práctico Transporte de mercancías. Gastos deducibles en Impuesto sobre Sociedades.	61
Caso práctico Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las costas procesales.	64
Caso práctico ¿Es deducible en el IS el importe perdido por una estafa? . .	66
Caso práctico Deterioro de existencias en el Impuesto sobre Sociedades .	67
Caso práctico Dedución en el IS del seguro de salud pagado al socio único y administrador.	69
Caso práctico Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de las retribuciones de los administradores	72
2.2. Limitaciones a la deducibilidad de los gastos en el IS.	75
2.2.1. Las amortizaciones.	75
Caso práctico Diferencias en amortización fiscal y contable de bien usado	79
Caso práctico Amortización del inmovilizado material. Reparación y cambio de método de amortización	81
2.2.2. Las pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales	85
Caso práctico ¿Puede deducirse en el IS la pérdida por deterioro de valor de una máquina?	86
2.2.3. Provisiones	88
Caso práctico ¿Es deducible en IS la provisión dotada para cubrir posibles indemnizaciones por despido tras la pérdida de clientes importantes?	90
2.2.4. Gastos no deducibles	92
Caso práctico Límites a la deducción de gastos en regalos a clientes y proveedores en el IS.	95
Caso práctico ¿Son deducibles en IS la cuota, sanciones e intereses de demora de una liquidación practicada en un procedimiento de comprobación?	96
2.2.5. Asimetrías híbridas.	97
2.2.6. Límites a la deducibilidad de los gastos financieros	99
Caso práctico Límites a la deducibilidad de los gastos financieros en ejercicios sucesivos en el Impuesto sobre Sociedades	101
2.3. Reglas de valoración	103
Caso práctico Obligación de informar y documentación específica a mantener sobre operaciones vinculadas	106

SUMARIO

2.4. Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes	111
Caso práctico Exención por doble imposición interna en el reparto de dividendos en IS	114
2.5. Reducciones en la base imponible	116
Caso práctico Límites a la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores en el IS	121
Caso práctico ¿Cabe la compensación de bases impositivas negativas en el IS a través de autoliquidación extemporánea?	124

3.

DEUDA TRIBUTARIA

3.1. Tipo de gravamen y cuota íntegra	127
Caso práctico Aplicación del tipo reducido del 15 % en el Impuesto sobre Sociedades	129
Caso práctico Aplicación del tipo de IS para entidades de nueva creación cuando tras su constitución pasan a formar parte de un grupo	131
Caso práctico Cálculo de la cuota líquida mínima aplicable en el IS conforme al art. 30 bis de la LIS	134
3.2. Deducciones para evitar la doble imposición internacional	138
3.3. Bonificaciones	139
3.4. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	141
Caso práctico Deducción en IS por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i).	144
Caso práctico Cálculo de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad en IS	150
3.5. Otras deducciones en el Impuesto sobre Sociedades	154
Caso práctico Deducción de donativos en el Impuesto sobre Sociedades	156
Caso práctico Deducción en el IS por gastos de publicidad para difusión acontecimientos excepcional interés público.	159
3.6. Cuota diferencial	161

1.

CUESTIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

¿Qué es el Impuesto sobre Sociedades y cuáles son sus normas básicas a nivel estatal?

El Impuesto sobre Sociedades (IS) es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Su regulación básica a nivel estatal se recoge en dicha norma y en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

¿Cuál es el hecho imponible del IS?

Constituye el hecho imponible del IS la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4.1 de la LIS).

¿Qué se entiende a efectos del IS por actividad económica y por entidad patrimonial?

De acuerdo con el artículo 5.1 de la LIS, se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se considerará que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. En el supuesto de grupo de sociedades, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

Por otra parte, a efectos del IS, se entenderá por entidad patrimonial (que, por tanto, no realiza una actividad económica), aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los térmi-

nos anteriores, a una actividad económica. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo, de los balances consolidados. A estos efectos, no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el artículo 5.2 de la LIS, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. Tampoco se computarán como valores los que indica el propio precepto (por ejemplo, los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias).

1.1. Contribuyentes del IS

¿Quiénes son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades?

Son contribuyentes del IS, cuando tengan su residencia en territorio español (artículo 7 de la LIS):

- Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de pensiones.
- Los fondos de inversión, los fondos de capital-riesgo, los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización, los fondos de garantía de inversiones y los fondos de activos bancarios.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

¿Los contribuyentes del IS son gravados en este impuesto por su renta mundial o solo por una parte de su renta?

Según indica el artículo 7.2 de la LIS, serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

¿Las entidades en régimen de atribución de rentas son contribuyentes del IS?

Según indica el artículo 6.2 de la LIS, las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes del IS, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta

que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.^a del título X de la LIRPF (que regula el régimen de atribución de rentas).

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el artículo 15 bis.12 de la LIS. Ese precepto supone que tributen en IS por una parte de sus rentas cuando den lugar al supuesto de asimetría híbrida que en él se contempla, que fue introducido por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, con efectos de 1 de enero de 2022.

¿Existen casos en el territorio español en los que la normativa estatal del impuesto no sea de aplicación?

Sí, existen casos en los que la normativa estatal del impuesto no es de aplicación, como, por ejemplo, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco, donde se aplica la legislación foral.

¿Cuáles son los criterios que se tienen en cuenta para establecer el domicilio fiscal de un contribuyente residente en España?

Se tendrá en cuenta el domicilio social del contribuyente, siempre y cuando ese lugar centralice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Si no es así, se atenderá al lugar donde se realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en los que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Caso práctico | ¿Las comunidades de bienes son contribuyentes del IS?

PLANTEAMIENTO

¿Qué es una comunidad de bienes y cuál es su fiscalidad? ¿Tributa por el Impuesto sobre Sociedades?

RESPUESTA

Las comunidades de bienes son una forma de organizar la propiedad sobre un patrimonio común, esto es, situaciones en las que la propiedad de un bien o derecho, o de un conjunto de bienes o derechos, pertenece a varios titulares de forma conjunta y simultánea. En principio y con carácter general, no son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades por sus beneficios, sino que sus rentas se repartirán y atribuirán a los partícipes o comuneros, que serán quienes tendrán que tributar por ellas; aunque, tras la reforma operada en la LIRPF y la LIS por el Real Decreto-

ley 18/2022, de 18 de octubre, en ciertos supuestos con componentes internacionales sí tributarán por el Impuesto sobre Sociedades a fin de evitar determinadas asimetrías híbridas (cuando se den las condiciones y con respecto a las rentas que recoge el nuevo apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS).

El concepto de comunidad de bienes

En línea de principio, puede decirse que una comunidad de bienes es, en esencia, una situación de hecho en la que un derecho o un conjunto de ellos, ya sean de propiedad o de otro tipo, pertenece íntegramente a dos o más personas, de modo que todas ellas son sus cotitulares. Por lo tanto, supone una situación fáctica y estática en sus premisas, cuyo objeto y fin viene constituido por el uso y disfrute de un bien o derecho.

No existe un concepto tributario de comunidad de bienes, por lo que debe acudir a la normativa civil a la hora de determinar cuándo existe, sus tipos y su régimen de disolución o el de separación de los comuneros. Así, desde el punto de vista civil, se trataría de una forma de organizar la propiedad sobre un patrimonio común, que se encuentra regulada en los **artículos 392 y siguientes del CC**. Se trataría de aquella situación en la que un bien o derecho, o un conjunto de bienes o derechos, pertenecen a varios titulares (denominados comuneros), de forma conjunta y simultánea.

El elemento nuclear de la comunidad de bienes es la falta de personalidad jurídica propia del ente, separada de la de sus integrantes, aunque habrá que analizar las concretas circunstancias concurrentes en cada caso para establecer el tipo de comunidad de bienes que se constituye en atención al régimen civil aplicable.

La fiscalidad de las comunidades de bienes

Conforme al artículo 35.4 de la LGT, *«tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición»*.

En principio, los bienes y derechos de que sean titulares las comunidades de bienes se atribuirán a los socios comuneros o partícipes, según contempla el artículo 8.3 de la LIRPF:

«3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley».

Por tanto, y por regla general, se trataría de entidades en régimen de atribución de rentas, en los términos que prevé el artículo 87 de la LIRPF, cuyas rentas *«se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente»*, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.^a del título X de la LIRPF. Para cada uno de ellos, tendrán la naturaleza que se derive de la actividad o fuente de la que procedan (artículo 88 de la LIRPF).

Ahora bien, tras la reforma operada en la LIS y la LIRPF por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, y con efectos desde el 1 de enero de 2022, se contempla la posibilidad de que en ciertos casos las entidades en régimen de atribución de rentas puedan tributar por el Impuesto sobre Sociedades, a fin de evitar determinadas asimetrías híbridas. Así, según la nueva redacción, el apartado 3 del artículo 87 de la LIRPF determina que *«las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades»*.

De manera análoga, el artículo 6 de la LIS establece:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de esta Ley».

La inclusión de este **supuesto excepcional en el que las entidades en régimen de atribución de rentas tributarán en el Impuesto sobre Sociedades** viene dada por la transposición al derecho español de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, cuyo artículo 9 bis regula el supuesto de las asimetrías híbridas invertidas, obligando a los Estados miembros a tratar fiscalmente como residentes a las entidades fiscalmente transparentes que sean consideradas por la legislación de los países de residencia de sus partícipes mayoritarios como entidades sujetas a imposición personal sobre la renta para evitar una situación de asimetría híbrida en la que ciertas rentas no tributen en ningún país o territorio (ni en sede de las entidades en régimen de atribución de rentas ni en sede de sus partícipes ni de la entidad pagadora de dichas rentas). Así las cosas, a través de las modificaciones introducidas en la LIS y la LIRPF, y para que las entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español no den lugar a la asimetría híbrida señalada en el párrafo anterior, se convierten en contribuyentes del

IS cuando se den las condiciones y con respecto a las rentas que recoge el nuevo **apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS**, a cuyo tenor:

«12. Una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí en el sentido del apartado 13 del artículo 15.bis de esta ley, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento y sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta, tributará, en calidad de contribuyente, por las siguientes rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:

– Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

– Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

El período impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas.

El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

Con todo, fuera de tal supuesto concreto y dado que la comunidad de bienes carece de personalidad jurídica, **la entidad no tributará como tal en el Impuesto sobre Sociedades por los beneficios obtenidos, que se repartirán entre los comuneros, que serán quienes deban tributar por ellos en el IRPF (o bien en el IS si el comunero es una persona jurídica)**. No obstante, dado que la comunidad de bienes puede constituir un híbrido entre la figura del autónomo y la de la sociedad, pueden existir ciertas obligaciones, por ejemplo, en materia de IVA o de IRPF, por parte de la comunidad de bienes.

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1855-21), de 14 de junio de 2021

Asunto: tributación de las comunidades de bienes como entidades en atribución de rentas.

«(...) a efectos meramente informativos, el informe, de fecha 21 de diciembre de 2015, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, con la conformidad de la Abogacía General del Estado, en relación con la calificación jurídica de determinados sujetos de cara a su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, señala que «en aquellos casos en que los partícipes, pese a la existencia de una auténtica affectio societatis, deci-

den configurar formalmente una comunidad de bienes, están dejando oculta frente a los terceros la propia existencia de la sociedad, al optar por el uso de una forma jurídica que carece de personalidad. Y si la existencia de la sociedad queda oculta, como antes se ha dicho, por más que los pactos societarios se encuentren a la vista, incluso constando en escritura pública, el ente así constituido carecerá de personalidad jurídica. Asimismo, añade más adelante que en 'la STS de 5-febrero-1998 se decía que se había creado un fondo común de actividades y bienes, sustentados en una afectio societatis, y con una finalidad lucrativa, lo cual constituye, por no haberse plasmado con las formalidades que exige la ley, una verdadera asociación irregular a la que deberán aplicarse las normas que regulan la comunidad de bienes.'

Adicionalmente, el artículo 6 de la LIS dispone que [conviene tener en cuenta que la consulta es anterior a la modificación introducida en este artículo por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, que introdujo en el apartado 2 del precepto la excepción según la cual las entidades en régimen de atribución de rentas tributarán en el IS en el supuesto del artículo 15 bis.12 de la LIS]:

'1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.'

Dado que los únicos contribuyentes que se incorporan al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, la entidad consultante mantendrá su condición de comunidad de bienes, salvo voluntad expresa por parte de los comuneros de cambiar en cualquier momento su naturaleza y, en tanto no cambie la legislación vigente, después del 1 de enero de 2016 continuará tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial establecido en la sección segunda del título X de la LIRPF y no tributará por el Impuesto sobre Sociedades».

Caso práctico | ¿Las sociedades civiles son contribuyentes del IS?

PLANTEAMIENTO

¿Qué es una sociedad civil y cuál es su fiscalidad? ¿Tributa por el Impuesto sobre Sociedades?

RESPUESTA

Las sociedades civiles son entidades de base organizativa nacidas de un contrato en virtud del cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias. Tributarán en el Impuesto sobre Sociedades cuando tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, conforme al artículo 7.1.a) de la LIS. Fuera

de tales supuestos tributarán como entidades en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose los rendimientos que obtengan a sus socios, que serán quienes deban tributar por ellos; si bien, tras la reforma introducida en la LIRPF y la LIS por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, en ciertos supuestos con componentes internacionales también tributarán en el Impuesto sobre Sociedades para evitar asimetrías híbridas (cuando se den las condiciones y con respecto a las rentas que recoge el nuevo apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS).

El concepto de sociedad civil

Conforme al artículo 1665 del CC, la sociedad civil es una entidad de base organizativa que nace de un contrato en virtud del cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias. Debe tener un objeto lícito y establecerse en interés común de los socios, sin que con carácter general se exijan formalidades específicas para su constitución, más allá de la necesidad de que se otorgue escritura pública cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales.

Por otra parte, son entidades que pueden tener personalidad jurídica o no, tal y como apunta el artículo 1669 del CC:

«No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros.

Esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes».

La sociedad civil **tendrá personalidad jurídica, por tanto, siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos** y exista una **voluntad de la sociedad de actuar frente a terceros como una entidad**. Por lo demás, se trata de un tipo de entidades que, en no pocas ocasiones, actúan como tales sociedades en el tráfico jurídico, frente a terceros y también frente a la Hacienda pública.

La fiscalidad de las sociedades civiles

Como punto de partida, el artículo 7.1.a) de la LIS establece lo siguiente:

«1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil».

Así las cosas, y como regla general, puede decirse que **para que las sociedades civiles sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, habrán de reunir dos condiciones:**

- Tener personalidad jurídica.
- Tener objeto mercantil.

La Dirección General de Tributos ha aclarado cuándo se considera que concurren estos requisitos, señalando lo siguiente, por ejemplo, en la consulta vinculante (V0171-23), de 7 de febrero de 2023:

«De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. En el ámbito tributario, para ser contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles **habrán de constituirse en escritura pública o en documento privado, siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de asignar el número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad**, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en estos casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

La consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades **requiere que la sociedad civil con personalidad jurídica tenga un objeto mercantil**. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, pues dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil, no están reguladas en el Código de Comercio (artículos 325 y 326 del Código de Comercio). En principio, las sociedades civiles que realizan actividades profesionales, agrícolas, ganaderas o artísticas no se verán afectadas por el artículo 7.1.a) de la LIS, pues dichas actividades están reguladas por las normas del Código Civil».

A su vez, conviene tener presente que, a estos efectos y según criterio ratificado por Tributos, se considerarán como actividades de carácter profesional las desarrolladas por las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Así, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0171-23), de 7 de febrero de 2023, continúa apuntando lo siguiente:

«En el escrito de consulta se pone de manifiesto que la entidad consultante es una sociedad civil constituida de acuerdo con la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, está inscrita en el Registro Mercantil y sus socios son todos titulados universitarios en arquitectura. Es por ello que en la medida en que la entidad está

constituida de acuerdo con la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, queda excluida del ámbito mercantil y no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Si es así deberá tributar como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial establecido en la sección segunda del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF».

Fuera de tales supuestos (existencia de personalidad jurídica y objeto mercantil), las sociedades civiles tributarán como entidades en régimen de atribución de rentas. Es decir, los rendimientos que obtengan se atribuirán, en principio, a sus socios, que serán quienes deban tributar por ellos (en el IRPF, si se tratase de personas jurídicas, o bien en el IS, si fuesen personas jurídicas contribuyentes de tal impuesto); según se desprende de los artículos 8.3 y 87 y siguientes de la LIRPF, así como del artículo 6 de la LIS. Aunque, ello, con una excepción, la introducida en el último inciso del artículo 87.3 de la LIRPF y del artículo 6.2 de la LIS por parte del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, que determina la tributación en el IS de las entidades en régimen de atribución de rentas (como serían las sociedades civiles sin personalidad jurídica o sin objeto mercantil) por algunas de sus rentas y en los términos que prevé el artículo 15 bis.12 de la LIS.

A TENER EN CUENTA. Dicho artículo 15 bis.12 de la LIS, también introducido por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, y con la misma fecha de efectos antes indicada, incorpora un determinado supuesto en el que las entidades en régimen de atribución de rentas tendrán que tributar por el IS por algunas de sus rentas, a fin de evitar ciertas asimetrías híbridas. Su tenor es el siguiente:

«12. Una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí en el sentido del apartado 13 del artículo 15.bis de esta ley, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento y sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta, tributará, en calidad de contribuyente, por las siguientes rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:

- Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

El período impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas.

El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

Caso práctico | ¿Una agrupación sin personalidad jurídica creada para participar en los PERTEs es contribuyente del IS?

PLANTEAMIENTO

Varias sociedades mercantiles del sector de la automoción han constituido una «agrupación» sin personalidad jurídica, con la finalidad de participar en los proyectos estratégicos para la recuperación y transformación económica (PERTEs). No desarrolla una actividad económica, pero actúa de forma diferenciada de las entidades a las que agrupa y dispone de una organización o estructura interna para la toma de decisiones en determinadas materias, como la aprobación de un presupuesto, la resolución de conflictos, la supervisión de la marcha del proyecto o la adecuada justificación de las ayudas y el desarrollo de las políticas de *compliance*. Para llevar a cabo esas tareas, no cuenta con medios personales propios, sino que sus órganos internos están compuestos por trabajadores de las empresas que la compone; contrata con terceros la prestación de determinados servicios, cuyo coste será soportado por las personas jurídicas que la componen.

En 2023, los miembros de la agrupación perciben ayudas en el marco de la Orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a actuaciones integrales de la cadena industrial del vehículo eléctrico y conectado dentro del Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica en el sector del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC), en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Conforme al artículo 28 de dicha orden, los pagos de dichas ayudas no se realizan a la agrupación, sino a cada empresa integrante de la misma como beneficiaria.

¿La agrupación creada tiene la consideración de contribuyente del IS?
¿Quién tendrá que tributar por las subvenciones percibidas y quién podrá deducirse los gastos en los que se incurra: la agrupación o las empresas que la integran?

RESPUESTA

Por lo que se indica en el planteamiento, la agrupación creada no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, según resulta de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0083-24), de 15 de febrero de 2024.

Habida cuenta de que las ayudas se satisfacen a cada empresa integrante de la agrupación como beneficiaria, serán los miembros de la agrupación los que deban tributar por ellas en su IS. Los gastos soportados por cada una de las entidades miembros de la agrupación formarán parte de la base imponible individual de cada una de ellas, atendiendo a las reglas o pactos celebrados, en la medida en que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto en el IS.

a) Posibilidad de considerar la agrupación como contribuyente del IS

El artículo 67 del Real Decreto 36/2020, de 30 de diciembre, referido a las agrupaciones para la presentación de solicitudes a convocatorias de ayudas para actividades vinculadas con el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía Española, establece lo siguiente:

«1. Las bases reguladoras para la concesión de subvenciones de actividades vinculadas con el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía Española podrán establecer que puedan ser beneficiarias las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin personalidad, en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 11 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.

2. Los miembros de la agrupación deberán suscribir, con carácter previo a la formulación de la solicitud, un acuerdo interno que regule su funcionamiento, sin que sea necesario que se constituyan en forma jurídica alguna para ello. El acuerdo de agrupación debería incluir, por lo menos, los siguientes aspectos:

(...)

3. El acuerdo de agrupación podrá condicionarse a ser declarado beneficiario de la ayuda por resolución de concesión definitiva.

4. Todos los miembros de la agrupación tendrán la consideración de beneficiarios de la subvención, y serán responsables solidariamente respecto del conjunto de actividades subvencionadas a desarrollar por la agrupación, incluyendo la obligación de justificar, el deber de reintegro o de reembolso de cuotas de préstamos, y las responsabilidades por infracciones.

(...)).

Y, por su parte, el artículo 11.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, especifica:

«3. Cuando se prevea expresamente en las bases reguladoras, podrán acceder a la condición de beneficiario las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, las comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado que, aun careciendo de personalidad jurídica, puedan

llevar a cabo los proyectos, actividades o comportamientos o se encuentren en la situación que motiva la concesión de la subvención.

Cuando se trate de agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin personalidad, deberán hacerse constar expresamente, tanto en la solicitud como en la resolución de concesión, los compromisos de ejecución asumidos por cada miembro de la agrupación, así como el importe de subvención a aplicar por cada uno de ellos, que tendrán igualmente la consideración de beneficiarios. En cualquier caso, deberá nombrarse un representante o apoderado único de la agrupación, con poderes bastantes para cumplir las obligaciones que, como beneficiario, corresponden a la agrupación. No podrá disolverse la agrupación hasta que haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en los artículos 39 y 65 de esta ley».

Según se indicaba en el planteamiento, la agrupación de empresas carece de personalidad jurídica propia y ha sido creada con la finalidad de participar en los proyectos estratégicos para la recuperación y transformación económica (PERTEs), actuando de forma diferenciada de las entidades a las que agrupa. Dispone de una organización o estructura interna que permite la toma de decisiones en determinadas materias, tales como la aprobación de un presupuesto, la resolución de conflictos, la supervisión de la marcha del proyecto o la adecuada justificación de las ayudas y el desarrollo de las políticas de *compliance*. Para llevar a cabo esas tareas, no cuenta con medios personales propios, sino que sus órganos internos están compuestos por trabajadores de las empresas que la componen. Podrá contratar con terceros la prestación de determinados servicios cuyo coste será soportado por las personas jurídicas integrantes de la agrupación.

Por lo tanto, la propia agrupación no desarrolla una actividad económica, sino que se estará ante distintos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que realizan su actividad de forma independiente y que se limitan a sufragar unos gastos que tienen en común. Así resulta de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0083-24), de 15 de febrero de 2024. Por otra parte, se indica que las ayudas obtenidas, previstas en la Orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, se conceden a cada una de las entidades que son miembro de la agrupación como entidades beneficiarias, no a la agrupación por sí misma.

Así las cosas, el artículo 7.1 de la LIS establece quiénes tendrán la consideración de contribuyentes del IS, sin que la agrupación encaje en ninguno de los supuestos que prevé. Por lo tanto, **la agrupación no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.**

b) Tributación por las subvenciones percibidas y posibilidad de deducción de los gastos comunes

En este caso, las ayudas obtenidas al amparo de la Orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, **se otorgan y se abonan a cada una de las personas jurídicas miembros de la agrupación, como beneficiarias.** Por lo tanto, esas

rentas tributarán en el Impuesto sobre Sociedades de cada una de las entidades beneficiarias, de conformidad con el artículo 10.3 de la LIS, que determina que *«en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas»*.

Por lo que se refiere a los **gastos comunes que soporta** cada una de las entidades que integra la agrupación, **formarán parte de la base imponible individual de cada uno de los miembros**, atendiendo a las reglas o pactos celebrados entre ellos, siempre y cuando se cumplan los **requisitos generales de deducibilidad de los gastos** (adecuada inscripción contable, imputación temporal y justificación documental, así como ausencia de precepto de la LIS que excluya su deducibilidad).

1.2. Exenciones

¿Quiénes están totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades?

Según el artículo 9.1 de la LIS, están totalmente exentos del IS el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales; los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales; el Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones; las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social; el Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquel y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; los organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales; las agencias estatales a que se refieren las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, así como aquellos organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este impuesto y se transformen en agencias estatales; y el Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

¿Existen exenciones parciales del Impuesto sobre Sociedades?

Sí. De conformidad con el artículo 9 de la LIS (apartados 2, 3 y 4), estarán parcialmente exentas:

- Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que resulte de aplicación lo dispuesto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de

diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en los términos expuestos en dicho título.

- Los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.
- Y en los términos previstos en el régimen de entidades parcialmente exentas (artículos 109 a 111 de la LIS), las siguientes entidades:
 - » Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación lo dispuesto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.
 - » Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - » Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - » Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
 - » Las mutuas colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en la LGSS.
 - » Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

¿Qué rentas están exentas en el régimen de entidades parcialmente exentas?

Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades recogidas en el artículo 9.3 de la LIS (artículo 110 de la LIS):

- Las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o beneficiarios, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.
- Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

La exención no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas.

PREGUNTAS Y CASOS ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LA CAMPAÑA 2023

Esta guía busca servir de apoyo de cara a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, que, en principio, ha de efectuarse en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Un plazo que abarca, para aquellas sociedades cuyo período impositivo coincida con el año natural, los primeros 25 días del mes de julio.

A tal fin, la obra se enfoca desde un punto de vista eminentemente práctico y dinámico, mediante una estructura doble, que combina más de 180 preguntas con respuestas claras y concisas sobre los principales elementos del impuesto, con 38 casos prácticos que permiten profundizar sobre los aspectos más interesantes o controvertidos.

Entre otras cuestiones, se incide de una manera especial sobre la deducibilidad de los gastos en el impuesto, con estudio de los requisitos que la posibilitan y especial énfasis en algunos gastos cuya deducción puede resultar más dudosa o conflictiva (piénsese, por ejemplo, en la retribución de los administradores o en los gastos relacionados con los vehículos). Sin embargo, también se abordan otros aspectos, como el período impositivo, las exenciones, los tipos de gravamen y la tributación mínima de ciertas entidades, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores o las posibles deducciones a aplicar y sus requisitos.

Todo ello, desde una aproximación sencilla a la materia, que facilite su comprensión, y con inclusión de sentencias judiciales relevantes o de resoluciones administrativas de interés en los distintos casos prácticos.

PVP: 18,00 €

ISBN: 978-84-1194-519-6



9 788411 945196