

## Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades

Es una obra realizada, a iniciativa y bajo la coordinación de **Francis Lefebvre**,  
sobre la base de un estudio técnico  
cedido a la Editorial por su Autor

**LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio**

**Nota.-** Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre el régimen fiscal -régimen general y regímenes especiales- del Impuesto sobre Sociedades.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de estos regímenes. Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos en Internet- no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, ni el Autor ni la Editorial aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© FRANCIS LEFEBVRE  
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid.  
www.eft.es  
clientes@lefebvre.es  
Precio: 186,16 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-19896-83-4  
Depósito legal: M-15886-2024

Impreso en España  
por Printing '94  
Pº de la Castellana, 93 - 2º. 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

**MEMENTO** **PRÁCTICO**  
FRANCIS LEFEBVRE

# Impuesto sobre Sociedades

**2024**

Fecha de edición: 21 de junio de 2024



# Plan general

## Número marginal

### PARTE 1ª ÁMBITO DE APLICACIÓN

5 Ámbito de aplicación

### PARTE 2ª BASE IMPONIBLE

400 Base imponible  
500 Ingresos y gastos  
1200 Amortizaciones  
1600 Correcciones de valor y provisiones  
1950 Reglas de valoración  
2600 Rentas exentas  
2850 Diferimiento de rentas  
2950 Reducciones en base imponible  
3150 Compensación de bases imponibles negativas

### PARTE 3ª DEUDA TRIBUTARIA

3350 Tipos de gravamen y cuota  
3400 Bonificaciones  
3525 Deducción para evitar la doble imposición interna  
3900 Deducción para evitar la doble imposición internacional  
4075 Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

### PARTE 4ª GESTIÓN

4600 Pagos a cuenta  
5025 Liquidación y otras obligaciones formales

### PARTE 5ª REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

5305 Agrupaciones de interés económico  
5450 Uniones temporales de empresas  
5512 Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda  
5540 Sociedades y fondos de capital riesgo. Sociedades de desarrollo industrial regional  
5575 Instituciones de inversión colectiva  
5730 Transparencia fiscal  
5900 Sociedades patrimoniales  
6000 Consolidación fiscal  
6700 Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores  
7600 Minería  
7675 Investigación y explotación de hidrocarburos  
7740 Empresas de reducida dimensión  
8125 Contratos de arrendamiento financiero  
8290 Entidades de tenencia de valores extranjeros  
8455 Regímenes de exención parcial

**Número  
marginal**

|      |   |
|------|---|
| 8500 | Comunidades titulares de montes vecinales en mano común |
| 8515 | Entidades navieras en función del tonelaje              |
| 8545 | Entidades deportivas                                    |
| 8550 | Sociedades cooperativas                                 |
| 8760 | Entidades sin fines lucrativos. Mecenazgo               |
| 9075 | Otros regímenes especiales                              |

|                              |
|------------------------------|
| <b>PARTE 6ª CONTABILIDAD</b> |
|------------------------------|

10000 Contabilización del impuesto sobre el beneficio empresarial

|       |               |
|-------|---------------|
| 10900 | <b>ANEXOS</b> |
|-------|---------------|

|                         |
|-------------------------|
| <b>TABLA ALFABÉTICA</b> |
|-------------------------|

# Abreviaturas

|               |  |
|---------------|--|
| <b>AEAT</b>   | Agencia Estatal de Administración Tributaria                                 |
| <b>AN</b>     | Audiencia Nacional   |
| <b>CCom</b>   | Código de Comercio (RD 22-8-1885)  |
| <b>CV</b>     | Consulta vinculante  |
| <b>DGT</b>    | Dirección General de Tributos  |
| <b>Dir</b>    | Directiva  |
| <b>EDJ</b>    | El Derecho Jurisprudencia  |
| <b>EEE</b>    | Espacio Económico Europeo  |
| <b>ICAC</b>   | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas                             |
| <b>Inf</b>    | Informe  |
| <b>L</b>      | Ley  |
| <b>LGT</b>    | Ley General Tributaria (L 58/2003)   |
| <b>LIIC</b>   | Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (L 35/2003)                      |
| <b>LIRNR</b>  | Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)              |
| <b>LIRPF</b>  | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)          |
| <b>LIS</b>    | Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)                                |
| <b>LIS/04</b> | Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)                             |
| <b>LPG</b>    | Ley de Presupuestos Generales del Estado                                     |
| <b>LSC</b>    | Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)                                  |
| <b>NRV</b>    | Norma de Registro y Valoración   |
| <b>OM</b>     | Orden Ministerial  |
| <b>PGC</b>    | Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)                                  |
| <b>RD</b>     | Real Decreto   |
| <b>RDL</b>    | Real Decreto Ley   |
| <b>RDLeg</b>  | Real Decreto Legislativo   |
| <b>redacc</b> | redacción  |
| <b>Resol</b>  | Resolución   |
| <b>RGGI</b>   | Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)                    |
| <b>RIRNR</b>  | Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)       |
| <b>RIRPF</b>  | Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007) |
| <b>RIS</b>    | Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)                       |
| <b>RIS/04</b> | Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)                      |
| <b>RM</b>     | Registro Mercantil   |
| <b>RRM</b>    | Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)                             |
| <b>TCo</b>    | Tribunal Constitucional  |
| <b>TEAC</b>   | Tribunal Económico-Administrativo Central                                    |
| <b>TJUE</b>   | Tribunal de Justicia de la Unión Europea                                     |
| <b>TS</b>     | Tribunal Supremo   |
| <b>TSJ</b>    | Tribunal Superior de Justicia  |
| <b>UE</b>     | Unión Europea  |



En la primera parte del Memento se estudian algunos **conceptos generales** del Impuesto, que determinan su ámbito de aplicación espacial, personal y temporal.

## CAPÍTULO 1

# Ámbito de aplicación

|    |  |     |
|----|--|-----|
| A. | Naturaleza.....                        | 20  |
| B. | Ámbito de aplicación espacial.....     | 25  |
| C. | Hecho imponible.....                   | 40  |
| D. | Contribuyente.....                     | 80  |
| E. | Obligación personal de contribuir..... | 130 |
| F. | Atribución de rentas.....              | 160 |
| G. | Entidades exentas.....                 | 185 |
| H. | Ámbito de aplicación temporal.....     | 230 |
| I. | Jurisdicción competente.....           | 290 |

5

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.

10

El **esquema** fundamental del impuesto es el siguiente:

**1)** Recae sobre la renta de las sociedades y demás entidades con personalidad jurídica, en los términos establecidos por la ley, así como sobre la de otras **entidades** a las que, aun no teniendo personalidad jurídica, la ley les otorga la condición de contribuyentes del IS.

**2)** La obtención de renta por el contribuyente constituye el **hecho imponible** del Impuesto, cualquiera que sea su fuente u origen, es decir, grava la renta mundial obtenida por el contribuyente, por lo que el IS dispone de métodos para evitar la doble imposición cuando la renta se obtiene del extranjero. En determinados regímenes especiales, dicha renta sigue estando compuesta por los rendimientos e incrementos y disminuciones de patrimonio (así, sociedades cooperativas, delimitación de las rentas exentas en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, partidos políticos).

**3)** La **base imponible**, en el método de estimación directa, se calcula partiendo del resultado contable determinado por la aplicación de la normativa contable vigente, corrigiendo el mismo, a través de ajustes fiscales positivos y negativos, por la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS que se separan de los criterios contables en cuanto a la valoración de las operaciones, calificación o la imputación de determinados ingresos y gastos.

En el método de **estimación objetiva**, exclusivamente aplicable a los sectores que expresamente establezca la LIS, la base imponible se determina total o parcialmente mediante la aplicación de signos, índices o módulos (así, es el caso del régimen fiscal de las entidades navieras en función del tonelaje).

**4)** El cálculo de la **deuda tributaria** exige efectuar una serie de operaciones a nivel de base imponible que pueden variar en función de algunas circunstancias individuales del contribuyente. Una vez delimitada la base, la aplicación del tipo de gravamen determina la cuota íntegra.

De dicha cuota hay que deducir las deducciones y bonificaciones a que se tenga derecho, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos integrados en la base imponible y los pagos fraccionados efectuados por la entidad a cuenta del período impositivo objeto de liquidación. No obstante, determinados contribuyentes están sometidas a una tributación mínima (ver nº 3377 s.).

**5)** Como la práctica totalidad de los tributos estatales, el IS es objeto de **declaración-liquidación** que debe realizar el propio contribuyente en los plazos y con las formalidades reglamentariamente establecidas.

**6)** La consideración particular de la naturaleza de determinados hechos, actos u operaciones, o la naturaleza de los contribuyentes afectados, permite distinguir algunos **regímenes especiales** cuyas normas se separan del régimen común.

12

De acuerdo con el esquema expuesto, es la **obtención de renta** por el contribuyente la circunstancia que determina, en su caso, la obligación de pagar la deuda tributaria. Y ello se produce con independencia de que la sociedad distribuya o no los beneficios obtenidos. Si estos son objeto de reparto a sus socios como dividendos, se produciría una nueva y **doble imposición**, al integrarse en la renta del perceptor, sea persona física o jurídica.

Para evitar, total o parcialmente, dicha sobreimposición en la renta personal del socio perceptor, tratándose de socios personas jurídicas, el IS arbitra **mecanismos de exención** en la base imponible de los dividendos percibidos y plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes, de cumplirse determinadas condiciones (ver nº 4480 s.).

**Precisiones** En el IRPF no se establece ningún mecanismo para evitar la doble imposición sobre dividendos percibidos.

**13 Normativa aplicable** La **normativa básica** del impuesto se contiene en la L 27/2014 (LIS), y en diversas disposiciones que conservan su vigencia expresamente (LIS disp.derog.2). El desarrollo reglamentario de la LIS se contiene en el RD 634/2015 (RIS).

La LIS incorpora los **regímenes especiales** en un texto único, a excepción del régimen fiscal especial de:

- SOCIMI (L 11/2009);
- cooperativas (L 20/1990);
- fundaciones y entidades sin ánimo de lucro (L 49/2002); y
- partidos políticos (LO 8/2007).

La tributación de los contribuyentes **no residentes** en territorio español se regula en el RDLeg 5/2004 (IRNR), por el que se gravan las rentas obtenidas en territorio español, diferenciándose dicha tributación en función de que la renta la obtenga el contribuyente a través o no de un establecimiento permanente situado en territorio español (nº 7550 s. Memento Fiscal 2024).

**Precisiones** Para el **análisis** en detalle de cada régimen:

- SOCIMI (nº 9278 s.);
- cooperativas (nº 8550 s.);
- fundaciones y entidades sin ánimo de lucro (nº 8760 s.); y
- partidos políticos (nº 8490 s.).

**15 Tratados y convenios** (LIS art.3) Las disposiciones contenidas en los tratados sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del **Derecho Internacional** (Const art.96). La normativa contenida en los tratados internacionales prevalece respecto a la normativa nacional, siempre y cuando hayan pasado a formar parte del **ordenamiento interno**. En este sentido, desde el momento de su publicación integra en el Boletín Oficial del Estado, dicha norma pasa a formar parte del ordenamiento interno (CC art.1.5).

En el ámbito fiscal son numerosos los convenios para evitar la **doble imposición** suscritos por España con otros Estados (ver nº 17).

Adicionalmente, debe señalarse que las **Directivas** comunitarias han impulsado reformas normativas en determinados aspectos de la fiscalidad del IS; así, en materia de fusiones o de operaciones matriz-filial, o el convenio de supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

**Precisiones** En algunos casos, la existencia de convenios internacionales matiza la aplicación de preceptos de la LIS. En materia de **transparencia fiscal internacional** (nº 5800 s.), dicho régimen se aplica sin perjuicio de lo que establezcan los respectivos convenios.

**17 Convenios para evitar la doble imposición firmados por España** En el cuadro adjunto se indican los países que, hasta la fecha de publicación de esta obra, han **concluido** con España un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición relativo a la renta y el patrimonio (en adelante, CDI), fecha del convenio, instrumento de ratificación, fecha de publicación en el BOE y fecha de las normas complementarias específicas de desarrollo que, en su caso, han sido dictadas para cada CDI. Asimismo, se añade una columna en la que se señala la fecha de los textos sintéticos de los CDI afectados por el **Convenio Multilateral BEPS** (ver el desarrollo de esta materia en nº 7909 Memento Fiscal 2024).

| País                        | Fecha publicación BOE                    | Textos sintéticos Notificación 35.7.b) MLI (España) (*) | País                             | Fecha publicación BOE        | Textos sintéticos Notificación 35.7.b) MLI (España) (*) |
|-----------------------------|--|---|----------------------------------|------------------------------|---|
| ALBANIA (1).....            | 15-3-11                                  | 1-6-22  | INDONESIA (y TIMOR) (5).....     | 14-1-00                      | 1-6-22  |
| ALEMANIA.....               | 30-7-12                                  |   | IRÁN.....                        | 2-10-06                      | ****  |
| ANDORRA (1).....            | 7-12-15                                  | 1-6-22  | IRLANDA (1).....                 | 27-12-94                     | 1-6-22  |
| ARABIA SAUDÍ.....           | 14-7-08                                  | 1-6-22  | ISLANDIA.....                    | 18-10-02                     | 1-6-22  |
| ARGELIA.....                | 22-7-05                                  |   | ISRAEL.....                      | 10-1-01                      | 1-6-22  |
| ARGENTINA.....              | 14-1-14                                  |   | ITALIA (1).....                  | 22-12-80                     |   |
| ARMENIA.....                | 17-4-12                                  | 31-5-24   | JAMAICA (1).....                 | 12-5-09                      |   |
| AUSTRALIA (1).....          | 29-12-92                                 | 1-6-22  | JAPÓN (1).....                   | 26-2-21                      |   |
| AUSTRIA.....                | 6-1-68<br>2-10-95                        | 1-6-22  | KAZAJSTAN.....                   | 3-6-11                       | 1-6-22  |
| AZERBAIYÁN.....             | 6-11-20                                  |   | KUWAIT.....                      | 5-6-13                       |   |
| BARBADOS (1).....           | 14-9-11                                  | 1-6-22  | LETONIA.....                     | 10-1-05                      | 1-6-22  |
| BÉLGICA.....                | 4-7-03<br>23-5-18<br>2-8-18              | 1-6-22  | LITUANIA.....                    | 2-2-04                       | 1-6-22  |
| BIELORRUSIA.....            | 2-3-21                                   |   | LUXEMBURGO.....                  | 4-8-87<br>31-5-10            | 1-6-22  |
| BOLIVIA.....                | 10-12-98                                 |   | MACEDONIA.....                   | 3-1-06                       |   |
| BOSNIA-HERZEGOVINA.....     | 5-11-10                                  | 1-6-22  | MALASIA (1).....                 | 13-2-08                      | 1-6-22  |
| BRASIL (1).....             | 31-12-75                                 |   | MALTA (1).....                   | 7-9-06                       | 1-6-22  |
| BULGARIA.....               | 12-7-91                                  | 1-6-23  | MARRUECOS.....                   | 22-5-85                      |   |
| CABO VERDE (1).....         | 2-12-20                                  |   | MÉXICO.....                      | 27-10-94<br>7-7-17           | 10-11-23  |
| CANADA.....                 | 6-2-81<br>8-10-15                        | 1-6-22  | MOLDAVIA.....                    | 11-4-09                      |   |
| CATAR.....                  | 15-12-17                                 | 1-6-22  | NIGERIA (1).....                 | 13-4-15                      |   |
| CHILE.....                  | 2-2-04                                   | 1-6-22  | NORUEGA.....                     | 10-1-01                      |   |
| CHINA (1).....              | 30-3-21                                  |   | NUEVA ZELANDA (1).....           | 11-10-06                     | 1-6-22  |
| CHIPRE.....                 | 26-5-14                                  | 1-6-22  | OMÁN (1).....                    | 8-9-15                       | 1-6-22  |
| COLOMBIA.....               | 28-10-08                                 |   | PAÍSES BAJOS.....                | 16-10-72                     |   |
| COREA DEL SUR (1).....      | 15-12-94                                 | 1-6-22  | PAKISTÁN (1).....                | 16-5-11                      | 1-6-22  |
| COSTA RICA.....             | 1-1-11                                   | 1-6-22  | PANAMÁ.....                      | 4-7-11                       | 1-6-22  |
| CROACIA.....                | 23-5-06                                  | 1-6-22  | POLONIA.....                     | 15-6-82                      | 1-6-22  |
| CUBA.....                   | 10-1-01                                  |   | PORTUGAL (1).....                | 7-11-95                      | 1-6-22  |
| DINAMARCA (6).....          | 28-1-74<br>5-8-79<br>17-5-00<br>19-11-08 |   | REINO UNIDO (4).....             | 18-11-76<br>15-5-14          | 1-6-22  |
| ECUADOR.....                | 5-5-93                                   |   | REPÚBLICA CHECA (2).....         | 14-7-81                      | 1-6-22  |
| EGIPTO.....                 | 11-7-06                                  | 1-6-22  | REPÚBLICA DE SUDÁFRICA.....      | 15-2-08                      | 1-6-23  |
| EL SALVADOR.....            | 5-6-09                                   |   | REPÚBLICA DOMINICANA (1).....    | 2-7-14                       |   |
| EMIRATOS ÁRABES UNIDOS..... | 23-1-07                                  | 1-6-22  | RUMANÍA (1).....                 | 3-12-20                      | 1-6-22  |
| ESLOVAQUIA (2).....         | 14-7-81                                  | 1-6-22  | RUSIA (Federación Rusa) (7)..... | 6-7-00                       | 1-6-22  |
| ESLOVENIA.....              | 28-6-02                                  | 1-6-22  | SENEGAL (1).....                 | 29-12-14                     | 30-11-22  |
| ESTADOS UNIDOS (1).....     | 22-12-90<br>23-10-19                     |   | SERBIA.....                      | 25-1-10                      | 1-6-22  |
| ESTONIA.....                | 3-2-05                                   | 1-6-22  | SINGAPUR (1).....                | 11-1-12                      | 1-6-22  |
| FILIPINAS (1).....          | 15-12-94                                 |   | SUECIA.....                      | 22-1-77                      |   |
| FINLANDIA (1).....          | 29-5-18                                  | 1-6-22 y 10-11-23                                       | SUIZA.....                       | 3-3-67<br>27-3-07<br>11-6-13 |   |
| FRANCIA.....                | 12-6-97                                  | 1-6-22  | TAILANDIA (1).....               | 9-10-98                      | 30-11-22  |
| GEORGIA.....                | 1-6-11                                   | 1-6-22  | TRINIDAD Y TOBAGO (1).....       | 8-12-09                      |   |
| GRECIA (Rep. Helénica)..... | 2-10-02                                  | 1-6-22  | TÚNEZ.....                       | 3-3-87                       | 10-11-23  |
| HONG KONG (1).....          | 14-4-12                                  | 30-11-22  | TURQUÍA (1).....                 | 19-1-04                      |   |
| HUNGRÍA.....                | 24-11-87                                 | 1-6-22  | URSS (3).....                    | 22-9-86                      |   |
| INDIA.....                  | 7-2-95<br>9-7-20                         | 1-6-22  | URUGUAY.....                     | 12-4-11                      | 1-6-22  |
|                             |  |   | UZBEKISTÁN.....                  | 10-9-15                      |   |
|                             |  |   | VENEZUELA.....                   | 15-6-04                      |   |
|                             |  |   | VIETNAM (1).....                 | 10-1-06                      | 10-11-23  |

**Notas:**

(\*) Se relacionan los **textos sintéticos** de los CDI con las normas incorporadas por el CML BEPS, publicados hasta la fecha en la página web del Ministerio de Hacienda ([https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI\\_Alfa.aspx](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx)). La consulta de las fechas de efectos de cada modificación puede realizarse asimismo en dicha página (Cuadro-fecha-efectos-MLI.pdf ([www.hacienda.gob.es](http://www.hacienda.gob.es))).