

CONCEPTOS CLAVE

CONCEPTO	TEORÍA
Principios impositivos	Módulo 1 → 1.1. y 1.2.
Fuentes del ordenamiento tributario	Módulo 1 → 2
Ingresos tributarios	Módulo 1 → 3.1.
Impuestos	Módulo 1 → 3.2.
Conceptos impositivos	Módulo 1 → 4
Impuesto sobre sociedades	Módulo 2
Base imponible IS	Módulo 2 → 4
Deuda tributaria IS	Módulo 2 → 5
Régimenes especiales IS	Módulo 2 → 7
Impuesto sobre la renta de personas físicas	Módulo 3
Base imponible IRPF	Módulo 3 → 3
Base liquidable IRPF	Módulo 3 → 5
Cuota íntegra IRPF	Módulo 3 → 7
Cuota diferencial IRPF	Módulo 3 → 10

CONCEPTOS BÁSICOS DE FISCALIDAD

Principios impositivos

Principios impositivos de Neumark:

1. **Principios presupuestarios y fiscales:** en realizarlos van en interés del creditor fiscal.
 - Suficiencia.
 - Capacidad de adaptación en la política de cobertura.
2. **Principios políticosociales y éticos:** distribuir los tributos entre las diversas economías individuales para que el reparto del gravamen sea satisfactorio desde un punto de vista ético.
 - Principios de justicia en la distribución.
 - Generalidad.
 - Igualdad.
 - Capacidad de pago personal (proporcionalidad).
 - Contribución de los impuestos.
 - Redistribución.
3. **Principios politicoeconómicos:** destinados al cumplimiento de la eficacia en la asignación de recursos, la estabilidad y el desarrollo económico.
 - Defensa del sistema económico.
 - Evitar el paradigma fiscal.
 - Minimizar la intervención tributaria en la esfera privada.
 - Neutralidad respecto a la competencia.
 - Utilización de los impuestos como instrumento para la estabilización y el crecimiento económico.
 - Flexibilidad discrecional (activa).
 - Flexibilidad automática (pasiva).
 - Estimular el crecimiento económico.
4. **Principios juridicotributarios:** tienen la finalidad de asegurar la eficacia técnica o operativa del sistema tributario.
 - Congruencia y sistematización.
 - Transparencia fiscal.
 - Factibilidad.
 - Continuidad de las normas fiscales.
 - Economicidad.
 - Comodidad.

Principio del beneficio: un sistema fiscal es equitativo si cada ciudadano contribuye en las cargas públicas en función de los beneficios que recibe del sector público.

Principio de capacidad de pago: un sistema fiscal es equitativo si cada contribuyente paga impuestos en función de su capacidad de pago, con independencia de los beneficios que obtenga del sector pública.

Fuentes del ordenamiento tributario

1. Constitución española.
2. Tratados y convenios internacionales.
3. Normas comunitarias (decisiones, directivas, reglamentos).
4. Ley General Tributaria.
5. Leyes reguladoras de cada tributo.

6. Reglamentos dictados en materia de gestión, recaptación y reclamaciones.
7. Órdenes ministeriales.

Ingresos tributarios

Ingresos tributarios:

- **Tasas:** utilización privativa del dominio público o prestación de servicios públicos.
- **Contribuciones especiales:** Obtención por el obligado tributario de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o ampliación de servicios públicos.
- **Impuestos:** Tributos exigidos sin contraprestación en relación con la capacidad económica del contribuyente.

Clasificación de los impuestos:

1. **Impuestos personales:** el hecho imponible se establece con referencia a una persona determinada (p.e. IRPF). **Impuestos reales:** gravan manifestaciones de la riqueza con independencia de la persona a la que corresponda (p.e. IBI).
2. **Impuestos objetivos:** no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo para fijar la cuantía de la deuda tributaria (p.e. IVA). **Impuestos subjetivos:** las circunstancias personales del sujeto pasivo obligado a pagar son determinantes para establecer la obligación concreta que se deba satisfacer (p.e. IRPF).
3. **Impuestos directos:** gravan la riqueza por sí misma; reflejan directamente la capacidad económica del individuo (p.e. IP). **Impuestos indirectos:** someten a tributación manifestaciones indirectas de la capacidad económica del contribuyente (p.e. IVA).
4. **Impuestos instantáneos:** el hecho imponible aparece como un hecho aislado (p.e. ISD). **Impuestos periódicos:** el hecho imponible se prolonga indefinidamente en el tiempo de forma periódica (p.e. IRPF).
5. **Impuestos progresivos:** la cantidad que se paga expresada en porcentaje de la renta, crece en aumentar la base imponible. **Impuestos regresivos:** el porcentaje decrece en aumentar la base imponible. **Impuestos proporcionales:** la cantidad que se paga expresada en porcentaje de la renta, no varía en aumentar la base imponible.

Conceptos impositivos

Concepto	Definición
Sujeto pasivo	Persona física o jurídica obligada por ley al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
Hecho imponible	Nacimiento de la obligación tributaria.
Base imponible	Cuantificación económica del hecho imponible mediante el método directo, objetivo o indirecto.
Base liquidable	Resultado de aplicar a la base imponible las reducciones que se establecen.
Tipo de gravamen	Proporción o cantidad que se aplica sobre la base liquidable para calcular la cuota tributaria.
Cuota tributaria	Cuantía del impuesto para una base determinada.
Deuda tributaria	Resultado de reducir la cuota tributaria con las posibles deducciones.
Exención tributaria	Se produce cuando una norma considera que, aunque se haya realizado el hecho imponible, éste no genera obligación tributaria.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Ámbito de aplicación del impuesto

Ámbito espacial: se aplica en todo el territorio español y el concepto determinante de la obligación a contribuir es el de residencia. Se consideran residentes en territorio español las entidades que se hayan constituido de acuerdo con las leyes españolas o que tengan su domicilio social en territorio español o que tengan la sede de dirección efectiva en dicho territorio.

Contribuyente: en general, son contribuyentes las personas jurídicas, exceptuando las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. En particular, se consideran contribuyentes determinadas entidades que no tienen personalidad jurídica.

Exenciones totales: entidades del sector público (Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales, Banco de España, etc.).

Hecho imponible: obtención de una renta, sea cual sea su origen.

Período impositivo: ejercicio económico de la entidad, generalmente coincide con el año natural. Casos especiales: períodos impositivos que no coinciden con el año natural puesto que la sociedad cierra en fecha diferente a 31/12; períodos impositivos con duración inferior al año natural, porque la sociedad se ha constituido más tarde o porque la sociedad ha concluido su período impositivo; modificación de la fecha de cierre.

Devengo: último día del período impositivo.

Esquema liquidador del impuesto:

Resultado contable
+/- Ajustes extracontables
Base imponible previa
- Compensación bases negativas ejercicios anteriores
Base imponible
x Tipo impositivo
Cuota íntegra
- Deducciones para evitar la doble imposición
- Bonificaciones
Cuota íntegra ajustada
- Deducciones para incentivar determinadas actividades
Cuota líquida
- Retenciones e ingresos a cuenta
- Pagos fraccionados
Cuota diferencial
+ Pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores
+ Intereses de demora
Deuda tributaria (+) o importe a devolver (-)

Base imponible

1. Deducibilidad de los gastos

Requisitos para que los gastos sean deducibles (art. 11 LIS): justificación, contabilización, imputación temporal correcta, necesidad, efectividad y correlación con las operaciones.

Gastos no deducibles (art. 15 LIS): gastos que representan una retribución de los fondos propios; contabilización como gasto del impuesto de sociedades; multas, sanciones y recargo de contrañimiento; donativos y liberalidades (con excepción de los gastos para atenciones a clientes y proveedores con el límite del 1% del INCN); gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales; gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros (art. 16 LIS): los gastos financieros netos sólo son deducibles hasta el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, siempre y cuando este límite no supere a un millón de euros.

2. Amortizaciones (art. 12 LIS)

Los elementos amortizables son los elementos que integran el inmovilizado intangible, el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias. Excepciones: los terrenos no se amortizan; la amortización empieza desde la puesta en funcionamiento; el fondo de comercio no se amortiza contablemente.

Métodos de amortización fiscalmente admitidos:

- Aplicación de la amortización según la tabla de coeficientes de amortización lineal que se prevee en el artículo 12.1.a LIS: aplicación de los coeficientes que aparecen en las tablas.
- Aplicación del método de porcentaje constante: aplicación del mismo porcentaje sobre el valor que queda pendiente de amortizar en cada ejercicio.
- Aplicación del método de los números dígitos: permite amortizar de forma creciente o decreciente.
- Aplicación de un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración Tributaria.
- Justificación del importe de la depreciación, ejercicio por ejercicio.

Libertad de amortización en los bienes de escaso valor: elementos del inmovilizado material nuevos con un valor unitario que no exceda de 300 euros. La amortización libre de bienes de escaso valor está limitada a 25.000 euros anuales.

3. Deterioros y provisiones (art. 13 y 14 LIS)

Deterioro de créditos: los riesgos de posibles insolvencias respecto del cobro de créditos de deudores pueden dar lugar a una dotación que no siempre será fiscalmente deducible. Para que sean deducibles deberá: haber transcurrido al menos seis meses desde el vencimiento de la obligación; que el deudor esté en concurso de acreedores; que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes; que las obligaciones hayan estado reclamadas judicialmente.

Deterioros fiscalmente no deducibles: inmovilizado material, inmovilizado intangible e inversiones inmobiliarias; valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades; valores representativos de deuda.

Provisiones fiscalmente no deducibles: las derivadas de obligaciones implícitas o tácitas; de retribuciones del personal a largo plazo; de los costes de cumplimiento de contratos; de

reestructuraciones; de riesgo de devolución de ventas; de retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio.

4. Reglas de valoración (art. 17 y 18 LIS)

Transmisiones lucrativas y societarias valoradas a precio de mercado: se deben valorar fiscalmente a precios de mercado los elementos patrimoniales en determinados supuestos de transmisión, que se caracterizan por la ausencia de contraprestación dineraria. Estos supuestos son: elementos adquiridos o transmitidos a título lucrativo; aportaciones no dinerarias a sociedades; elementos transmitidos a socios a causa de disolución, separación de socios, reducciones de capital con devolución de aportaciones, reparticiones de la prima de emisión y distribución de beneficios; elementos transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión; elementos adquiridos por permuta; valores mobiliarios adquiridos por cambio y conversión.

Operaciones vinculadas: la normativa fiscal obliga a valorar dichas operaciones a precio de mercado. Se debe tener en cuenta que el valor razonable que aparece en términos contables es equivalente al precio de mercado en términos fiscales.

5. Imputación temporal (art. 11 LIS)

Los ingresos y gastos se imputaran en el período impositivo en que se devengan, con independencia de la fecha de su cobro o pago.

En los casos en que la aplicación incorrecta de los criterios de imputación implique un retardo en la tributación (ingreso contabilizado en un período posterior o gasto en un período anterior), se deberá practicar el correspondiente ajuste extracontable.

En los casos en que la aplicación incorrecta de los criterios de imputación implique un anticipo en la tributación (ingreso contabilizado en un período anterior o gasto en un período posterior), se deberá aplicar el criterio usado contablemente, siempre que no derive una tributación inferior a la que debería corresponder mediante la aplicación de las normas de imputación temporal correctas.

En el caso de las operaciones a plazos o a precio aplazado, las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros correspondientes, salvo que la entidad opte por aplicar el criterio de devengo. Se entiende por operaciones a plazos o a precios aplazados aquellas el precio de las cuales se aplaze, total o parcialmente, siempre que entre el momento de la entrega y el último plazo de cobro haya más de un año.

6. Exenciones para evitar la doble imposición (art. 21 y 22 LIS)

Dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades: la doble imposición se produce cuando entre las rentas del contribuyente se encuentran dividendos o participaciones en beneficios de una sociedad o cuando en la liquidación del contribuyente se integren rentas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en otra sociedad.

Requisitos para aplicar dicha exención:

- Que la participación, directa o indirecta, en la sociedad que reparte los dividendos sea igual o superior al 5%, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

- Que dicha participación se haya mantenido, al menos, un año antes de la fecha de percepción de los dividendos o, en caso contrario, que se mantenga posteriormente hasta completar dicho periodo.
- Si la entidad que reparte el dividendo es no residente, se exige que la entidad que reparta los dividendos haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades.

Rentas obtenidas al extranjero por medio de un establecimiento permanente: están exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente de la sociedad situado fuera del territorio español, cuando éste haya estado sujeto y no exento por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades.

7. Reducciones de la base imponible (art. 25 y 26 LIS)

Reserva de capitalización: pueden aplicar este incentivo fiscal las sociedades que tributen al régimen general. Consiste en la reducción de la base imponible del 10% del incremento de los fondos propios de la entidad en el período impositivo. La minoración de la base imponible no puede exceder del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de bases negativas anteriores. Requisitos de aplicación: los fondos propios incrementados se deben mantener durante el periodo de cinco años y se debe dotar una reserva indisponible por el importe de la reducción y mantenerla durante cinco años.

Compensación de bases negativas: se permite minorar la base imponible en el importe de las bases negativas de ejercicios anteriores. No existe un límite temporal de compensación de bases, no obstante existe un límite cuantitativo del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reducción por reserva de capitalización con el importe mínimo compensable de 1 millón de euros.

Deuda tributaria

Tipo impositivo y cuota íntegra (art. 29-39 LIS)

Tipos impositivos: tipo general 25%; entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos 30%; entidades de crédito 30%; entidades de nueva creación 15%; cooperativas fiscalmente protegidas 20%; entidades sin finalidades lucrativas 10%; sociedades de inversión y fondo de inversión 1%; fondos de pensiones 0%.

Deducción por doble imposición internacional:

- Doble imposición jurídica: se aplica en los supuestos en que la sociedad contribuyente por el impuesto de sociedades ha tributado en el extranjero por las mismas rentas que se someten a imposición en España. Se deberá deducir la pequeña de las dos cantidades: importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero o importe de la cuota íntegra que correspondiera pagar a España si se hubiesen obtenidos estas rentas en territorio español.
- Doble imposición económica: se aplica cuando la sociedad matriz residente en España percibe dividendos de una sociedad filial extranjera. La deducción aplicable es la cuantía del impuesto efectivamente pagado por la sociedad no residente debido a los beneficios con cargo a los que se ha pagado el dividendo. Si se aplica la deducción, se deberá sumar a la base del citado impuesto pagado en el extranjero por la sociedad que distribuye el dividendo.

Existe un límite conjunto para ambas deducciones: su suma no puede exceder de la cuota íntegra que hubiera pagado en España por estas rentas, si hubieran sido obtenidas en territorio español.

Bonificaciones: por actividades a Ceuta y Melilla (50% de la cuota íntegra); por actividades de prestación de servicios públicos locales (99% de las rentas obtenidas en la prestación de determinados servicios públicos locales).

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:

- Actividades de investigación y desarrollo: para los gastos de las actividades de investigación y desarrollo en general se aplica el 25% de las del período en este concepto. Sin embargo, si los gastos del período son superiores a la media de los dos años anteriores, se aplica el 25% a la media y el 42% en exceso sobre la media. Se puede aplicar una deducción adicional del 17% sobre los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados adscritos exclusivamente a actividades de I+D. En cuanto a las inversiones en elementos de inmovilizado con derecho a deducción, se puede deducir un 8% de su importe. Para la innovación tecnológica, la deducción es del 12% de los gastos para estas actividades.
- Creación de ocupación: para empresas sin trabajadores, y que contraten a un trabajador de menos de treinta años, la deducción es de 3.000 euros. Para empresas que contraten parados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, y que la hayan percibido al menos tres meses con anterioridad a la fecha de contratación, la deducción es del 50% del más bajo de los importes siguientes: la prestación por desempleo pendiente de cobrar por el trabajador en el momento de la contratación o doce mensualidades de la prestación por desempleo que éste tuviera reconocida.
- Creación de ocupación de trabajadores discapacitados: grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, la deducción es de 9.000 euros por cada persona/año de incremento y grado igual o superior al 65%, la deducción es de 12.000 euros por cada persona/año de incremento.

Límite conjunto a la aplicación de las deducciones: la cantidad deducida por deducciones generadas en el periodo, junto con la correspondiente a los saldos pendientes de períodos anteriores no puede superar en conjunto el 25% de la cuota minorada por las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. El coeficiente límite conjunto se eleva al 50% cuando el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica generada en el ejercicio exceda por ella misma del 10% de la cuota minorada en la que se ha hecho referencia.

Gestión del impuesto

1. Pagos a cuenta (art. 40 y 128 LIS)

Retenciones e ingresos a cuenta.

Pagos fraccionados:

- En función de la última declaración anual: esta modalidad es aplicable a las empresas la cifra de negocios de las que no haya superado los 6 millones de euros durante los doce meses anteriores al inicio del período impositivo, y que no hayan optado expresamente por la segunda modalidad. La cantidad a ingresar en cada uno de los tres plazos antes mencionados es el 18% sobre la cuota minorada por las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, correspondiente a la última declaración el plazo reglamentario de presentación de la que esté vencido.
- En función de los resultados del ejercicio: esta modalidad es aplicable de manera obligatoria a las empresas la cifra de negocios de las que haya superado los 6 millones de euros durante los doce meses anteriores al inicio del período impositivo y también de forma opcional a las que opten expresamente por su aplicación. Para el cálculo de la cantidad a ingresar en cada uno de los tres plazos se toma la base imponible respectivamente los 3, 9 y 11 primeros meses del año natural, se

aplica el porcentaje que se dirá, y se deducen las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta del periodo respectivo, y los pagos fraccionados anteriores. El porcentaje aplicable es el resultado de multiplicar 5/7 por el tipo impositivo de la entidad, redondeando el resultado predeterminado. De este modo, a las entidades con el tipo general del 25% les corresponde un tipo para el pago fraccionado del 17%.

2. Declaración del impuesto (art. 124 y 125 LIS)

Los contribuyentes del impuesto tienen la obligación de presentar la correspondiente declaración, mediante la que efectuarán una autoliquidación, ingresando el importe que deben pagar o solicitando la devolución, según corresponda.

El plazo de presentación es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la finalización del período impositivo.

Regímenes especiales

Régimen especial	Particularidades
Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas	Determinan la base imponible de acuerdo con las normas generales y después distinguen dos partes a efectos de su tributación: la parte que sea imputable a los socios residentes en territorio español y la parte que sea imputable a socios no residentes.
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	Bonificación del 85% de la parte de cuota íntegra que corresponda a la renta derivada del arrendamiento de viviendas.
Consolidación fiscal	La base imponible del grupo se obtendrá sumando las bases imponibles individuales de todas las sociedades del grupo, las eliminaciones, positivas o negativas, por operaciones internas del grupo, la reducción por reserva de capitalización, calculada a nivel de grupo.
Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y cambios de valores	Se permite el diferimiento de la tributación de las rentas que provienen de estas operaciones.
Empresas de reducida dimensión	Características de las empresas: Importe Neto de la Cifra de Negocios inferior a 10 millones de euros. Incentivos fiscales: libertad de amortización con creación de ocupación; amortización acelerada (coeficiente multiplicado por 2); dotación global por riesgo de insolvencia de deudores (límite del 1% del total de los deudores); reserva de nivelación (permite deducir el importe de la base imponible hasta un 10% con el máximo de 1 millón de euros).
Contratos de arrendamiento financiero	Permite una velocidad más grande en la deducción fiscal de los bienes de inversión adquiridos; es decir, se puede practicar una amortización acelerada.
Entidades sin finalidades lucrativas	Exención parcial del impuesto de sociedades: distinción entre las rentas exentas y las no exentas.
Cooperativas	División de los resultados en dos componentes: resultados cooperativos y resultados extracooperativos. Para determinar la base imponible se consideran los resultados cooperativos y los

	extracooperativos. Para obtener la base, además de los otros ajustes que procedan de acuerdo con el régimen general, de cada tipo de resultados se aminorará el 50% de la parte de estos que se tenga que destinar obligatoriamente al fondo de reserva obligatorio.
--	--