

MÓDULO III. El Impuesto sobre Sociedades

Lección 1. Naturaleza, estructura, hecho imponible y sujetos pasivos

GUÍA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 1 hora

Lección 1. Estructura, hecho imponible y sujetos pasivos	- 2 -
1. El IS en el sistema tributario español y en el contexto internacional.....	- 2 -
1.1. El Impuesto sobre Sociedades en contexto internacional.....	- 3 -
1.2. Estructura del Impuesto sobre Sociedades	- 5 -
2. El hecho imponible: la obtención de renta	- 8 -
3. Contribuyentes del IS y residencia fiscal.....	- 10 -
3.1. Las personas jurídicas como contribuyente típico del IS.....	- 10 -
3.2. Referencia a las entidades sin personalidad jurídica.....	- 11 -
3.3. Las exenciones subjetivas (art. 9 LIS)	- 13 -
3.4. La residencia fiscal de las sociedades	- 15 -
3.5. Las consecuencias de la residencia: gravamen por renta mundial y conflictos de doble residencia	- 18 -
4. Conceptos básicos de Derecho mercantil (societario y contable) para entender el Impuesto sobre sociedades	- 20 -
4.1. La sociedad de capital y la separación patrimonial	- 21 -

4.2. Las dos grandes fuentes de financiación societaria: capital y deuda	23 -
4.3. La estructura del balance: activo, pasivo y patrimonio neto.....	26 -
5. El período impositivo y el devengo	28 -
Anexo: Esquema de liquidación del IS	29 -

Lección 1. Estructura, hecho imponible y sujetos pasivos

Para seguir las explicaciones de este módulo, debe examinarse la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, LIS), y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, RIS).

Además, es preciso tener en cuenta ideas básicas que se expondrán de Derecho mercantil y contable, y por tanto, el Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, CCom), y el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, PGC).

1. El IS en el sistema tributario español y en el contexto internacional

El Impuesto sobre Sociedades grava la renta obtenida por las sociedades a partir de su resultado contable. Se trata del tercer impuesto por recaudación en España, de acuerdo con los datos de todos los años disponibles (Fuente: AEAT. Informes anuales de Recaudación Tributaria¹):

Impuesto	2025 (miles de millones)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	142.466
Impuesto sobre Sociedades	42.266
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	5.397

¹ AEAT. Datos disponibles en:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Impuesto sobre el Valor Añadido	99.532
Impuestos Especiales	23.083

En las páginas que siguen se hará una exposición detallada de los elementos centrales de un impuesto que, a diferencia del IRPF, recae sobre personas jurídicas y otros entes y descansa en una técnica jurídica de remisión: el cálculo de su base imponible se construye, en lo esencial, sobre el resultado contable que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad (art. 10.3 LIS).

Esto último explica por qué un curso de introducción al Sistema tributario español que aborda el IS no puede prescindir de explicar algunos conceptos contables, abordando las categorías básicas (balance, activo, pasivo, ingreso, gasto, devengo, amortización, provisión) sin las cuales no es posible operar con la LIS. Se hará referencia a estos conceptos tanto en esta lección como en la siguiente, de forma integrada con la explicación.

1.1. El Impuesto sobre Sociedades en contexto internacional

No debe perderse de vista que España, un estado miembro de la Unión Europea, tiene además economía globalizada, con casi 100 convenios de doble imposición en vigor, además de otros acuerdos comerciales con países de nuestro entorno.

Como se explica en el Libro Blanco para la reforma tributaria (2022)², para entender bien la estructura actual del impuesto, y el diferente tratamiento en función del tamaño empresarial, es imprescindible tener presente las iniciativas de coordinación de la imposición societaria en la que participa España, como miembro de la UE.

En la práctica, ningún Estado del entorno económico de España dispone de libertad plena para regular el IS de forma integral sin tener en cuenta los citados acuerdos internacionales que voluntariamente ha suscrito. De hecho, la adopción de medidas unilaterales en este impuesto puede agravar la deslocalización, generar dobles imposiciones o entrar en conflicto con el Derecho de la UE (libertades fundamentales, ayudas de Estado) o con los Convenios de Doble imposición (CDI).

En la última década se ha evidenciado el impacto sobre este impuesto de determinadas maniobras de planificación fiscal que ha permitido a muchos grupos multinacionales explotar a su favor las asimetrías entre ordenamientos jurídicos (precios de transferencia, regímenes preferentes para intangibles, instrumentos híbridos, sociedades pantalla interpuestas en jurisdicciones intermedias, algunas de ellas Estados miembros de la UE, y operaciones de financiación intragrupo). Sin ser ilegales,

² Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (Dir.: J. RUIZ-HUERTA): *Libro Blanco para la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2022. Disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

muchas de estas prácticas han contribuido a erosionar las bases imponibles de los países que dependen de sus sistemas tributarios, según los mejores análisis disponibles (OCDE, UE).

La dificultad de atajar estas maniobras reside, también de forma muy simplificada, en que la red de convenios de doble imposición (CDIs) descansa sobre principios parcialmente anticuados, basados en un mundo menos globalizado, con comunicaciones menos sencillas y sin apenas digitalización.

En ese contexto, y para evitar que la imposición sobre sociedades siguiera perdiendo peso relativo, España ha participado en los trabajos que, desde 2013, han impulsado la OCDE y el G-20 como respuesta coordinada, mencionados en el Módulo I. En este curso no se profundizará en todas las implicaciones del citado esfuerzo de coordinación, pero el mismo no se puede perder de vista a la hora de analizar el impuesto sobre sociedades, porque forma parte de su contexto actual.

Finalmente, un elemento para entender el IS en España es examinar los datos más actualizados sobre la *demografía empresarial*. España, de forma simplificada, tiene un tejido empresarial integrado por empresas pequeñas o muy pequeñas.

Según los datos más recientes que publica la AEAT sobre este impuesto, si examinamos la llamada “Demografía empresarial”, del total de declarantes del IS (1.738.294 en total), “el colectivo más numeroso es el de entidades de reducida dimensión con 1.374.077 empresas, que aporta a la BI del ejercicio 46.791 millones de euros. Sin embargo, el colectivo de mayor contribución es de las grandes empresas integrado por 27.348 empresas. En este caso, aportan a la BI 96.753 millones de euros que representa el 46,8% del total. Las Grandes empresas son en número las menores con mucha diferencia”³.

Demografía empresarial IS

Tramos de ingresos (miles de euros)	Total Declaraciones (Número)
<6	522.580
6 - 60	287.337
60 - 150	236.513

³ AEAT. Demografía empresarial, datos de 2023. Disponible en estos enlaces:

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/Sociedades/Impuesto-sobre-sociedades.aspx>

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Cuentas_Anuales_No_Consolidadas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml

150 - 300	196.699
300 - 600	173.432
600 - 1.500	158.219
1.500 - 6.000	113.934
6.000 - 12.000	22.026
12.000 - 30.000	15.605
30.000 - 45.000	3.793
45.000 - 60.000	1.995
60.000 - 90.000	2.027
90.000 - 180.000	2.061
>180.000	1.969
TOTALES	1.738.294

Esto explica en parte la complejidad del estudio del impuesto, dada la heterogeneidad de situaciones, así como la persistencia de numerosos regímenes especiales, que en este curso introductorio recibirán una atención muy limitada.

1.2. Estructura del Impuesto sobre Sociedades

El art. 2 LIS establece el ámbito espacial del impuesto: se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco (territorios históricos) y Navarra y de las especialidades de Canarias, Ceuta y Melilla, que quedarán fuera de este curso.

El art. 3 LIS, por su parte, recuerda la prevalencia de los tratados internacionales y, en particular, de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por España. De forma simplificada, si dos Estados que tienen firmado un convenio consideran a la misma sociedad como residente fiscal en su territorio (un conflicto de doble residencia), la solución pasa por la aplicación del CDI bilateral si lo hubiera, que suele incorporar una regla de desempate (*tie-breaker rule*).

Además, concurren en el IS las siguientes notas esenciales, que nos ayudan a entenderlo mejor:

- Es un impuesto *directo*.

El IS es un impuesto directo porque grava una manifestación directa e inmediata de capacidad económica: la obtención de renta por la sociedad. Se opone, en este sentido, a los impuestos indirectos, que recaen sobre manifestaciones indirectas (consumo, transmisiones patrimoniales). El IS es así un impuesto exigible directamente al obligado

tributario (la sociedad), sin mecanismos generales de repercusión a un tercero (como sí ocurre en el IVA).

- Es un impuesto *personal*

El hecho imponible del IS se construye, y solo se puede entender, en torno a un sujeto (la sociedad) y no en torno a una manifestación objetiva de renta independientemente considerada. Es decir, no se grava un determinado tipo de renta cualquiera que sea quien la obtenga, sino que se grava la renta obtenida por la sociedad, considerada en su conjunto.

Esto tiene una consecuencia práctica de gran relevancia: aunque con los matices que se verán, el contribuyente del IS tributa por su renta mundial, en los términos expresados por el art. 7.2 LIS: “Los contribuyentes 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”.

Por tanto, una sociedad residente en España está sujeta a gravamen en el IS español tanto por las rentas obtenidas en España como por las que obtiene en el extranjero, sin perjuicio de los mecanismos mitigadores de la doble imposición (deducción del art. 31 LIS para la doble imposición jurídica internacional), además de los muy relevantes mecanismos de exención del art. 22 LIS para las rentas de establecimientos permanentes en el extranjero, y exención del art. 21 LIS para los dividendos y plusvalías de filiales.

- Es un impuesto *objetivo* (con matices)

Tradicionalmente se afirma que el IS es objetivo porque no atiende a circunstancias personales o familiares del contribuyente. Y, en efecto, las sociedades no tienen circunstancias familiares: no se casan, no tienen hijos a su cargo, no envejecen ni enferman. De ahí que en el IS no haya nada parecido al mínimo personal y familiar del IRPF, ni reducciones por circunstancias personales.

No obstante, si se tienen en cuenta determinadas circunstancias propias del contribuyente, sobre todo cuantitativas. Por ejemplo, el llamado régimen de empresas de reducida dimensión (arts. 101 a 105 LIS), contempla una serie de incentivos que se aplican a las sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) en el ejercicio anterior haya sido inferior a la cuantía prevista en la norma.

- Es un impuesto *periódico*

Al igual que sucede con el IRPF, el IS grava la renta anual, y el impuesto se devenga al término de cada período impositivo (que coincide, como veremos, con el ejercicio económico, normalmente de doce meses; art. 27.1 LIS). Esto se opone a los impuestos instantáneos (como el IVA, por ejemplo, que grava cada transmisión por separado).

El carácter periódico explica, entre otras muchas cosas, la institución de la compensación de bases imponibles negativas (art. 26 LIS), que permite adaptar la temporalidad del gravamen a la capacidad económica permitiendo que las pérdidas de un ejercicio pueden minorar la base imponible positiva de ejercicios futuros.

1. Ejemplo

GADGETS DIGITALES, S.L. obtuvo el año anterior una base imponible negativa (BIN) de (-) 40.000 euros. Este año obtiene una base imponible positiva de 60.000 euros.

El IS es periódico, pero la rigidez del corte anual se atempera con la compensación de BIN del art. 26 LIS, que permite que las pérdidas, en este caso del año anterior, puedan reducir la base imponible de este año. Sin esta institución, GADGETS habría tributado a lo largo del ciclo sobre una renta superior a la realmente obtenida, vulnerándose el principio de capacidad económica.

○ Es un impuesto *proporcional*

El IS es proporcional, porque su tipo de gravamen no se incrementa al aumentar la base imponible. El art. 29 LIS establece varios tipos, siendo el general del 25 %, y añadiéndose otros específicos en función del tipo de entidad.

○ Es un impuesto *sintético*

El IS es un impuesto sintético, frente al carácter analítico del IRPF que ya se ha examinado en el módulo anterior de este curso. Mientras que, en el IRPF, las distintas categorías de renta (rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario, ...) se gravan con reglas distintas, con la integración separada de la renta general y la renta del ahorro, e incluso con tipos de gravamen distintos, en el IS, todas las rentas se calculan según el mismo método y se sujetan a gravamen con el mismo tipo. Es irrelevante que una sociedad obtenga su renta vendiendo maquinaria pesada para la agricultura, percibiendo intereses, alquilando inmuebles o realizando plusvalías por la venta de participaciones: la base imponible es una sola (la renta del ejercicio) y el tipo es el mismo.

2. Ejemplo

OLIVOS DEL SUR, S.A. obtiene este ejercicio: 300.000 euros por venta de aceite, 50.000 euros de intereses por depósitos bancarios, 50.000 euros de plusvalía por la venta de un terreno y 30.000 euros por el alquiler de un local.

En el IRPF estas rentas se calificarían y tributarían por separado (actividad económica, capital mobiliario, ganancia patrimonial, capital inmobiliario), con reglas e incluso tipos distintos. En el IS, en cambio, todas se integran en una sola base imponible (400.000 euros) y se gravan al mismo tipo.

○ Es un impuesto *estatal*

El IS es un impuesto estatal en sentido estricto. Su titularidad corresponde al Estado y, a diferencia del IRPF, su recaudación no se cede a las Comunidades Autónomas en

régimen común. Sí existen regímenes forales (País Vasco y Navarra) en virtud de los cuales esos territorios cuentan con una normativa propia del IS, conforme a lo previsto en el Concierto Económico y el Convenio Económico, respectivamente; y existen también peculiaridades para Canarias, Ceuta y Melilla (art. 33 LIS contempla la bonificación del 50 % para las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por entidades que operen efectivamente en dichos territorios). Pero, fuera de estos territorios y regímenes especiales, el IS es un impuesto plenamente estatal.

2. El hecho imponible: la obtención de renta

El art. 4.1 LIS define el hecho imponible del impuesto en términos extraordinariamente parcos: “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”.

La definición es deliberadamente abierta: ni se enumeran los componentes de la renta ni se ofrece un concepto sustantivo de qué deba entenderse por renta.

La renta de una sociedad, a efectos del IS, puede definirse como el enriquecimiento patrimonial neto, ajustado con las reglas de la LIS, que se experimente por el contribuyente (la sociedad) durante el ejercicio económico/fiscal. De forma simplificada, este enriquecimiento viene a identificarse con el saldo que arroje su *cuenta de pérdidas y ganancias*, una magnitud definida en el art. 35.2 del Código de Comercio como un documento que recoge “el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean”, y al que nos referiremos en una lección posterior.

La renta así definida debe ser objeto de cuantificación posterior, para determinar así la base imponible. Como se verá, el concepto de renta contable apenas difiere del reconocido en la LIS, siendo los conceptos de ingreso y gasto esencialmente los mismos.

Las mayores diferencias están en las que, como se verá, dan lugar a ajustes permanentes. Son casos en los que un gasto contable no podrá ser, de ninguna manera, considerado gasto fiscal (por ejemplo, una sanción administrativa).

3. Ejemplo

INGENIERÍA CABLE, S.A. cierra el ejercicio con ingresos por servicios de 500.000 euros, gastos de personal de 200.000 euros, alquileres de 50.000 euros y una multa de tráfico de 5.000 euros. El resultado contable es 245.000 euros.

La base imponible no coincide con el resultado contable. Conforme al art. 10.3 LIS hay que aplicar los ajustes pertinentes. La multa, contabilizada como gasto, no es fiscalmente deducible (art. 15.c LIS): procede un ajuste extracontable positivo de +5.000 euros. Base imponible previa: 250.000 euros.

En la práctica, y como también se analizará al ver los ajustes al resultado contable que determinan la base imponible, la mayor parte de diferencias son temporales; esto es, la norma contable tiene un criterio de imputación temporal que la norma tributaria no sigue.

La renta sujeta a gravamen de una sociedad se determina así partiendo del resultado contable, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10.3 LIS. De este modo, el concepto de renta del IS es indirectamente un concepto remitido a la normativa contable [Código de Comercio, arts. 34 y siguientes, Plan General de Contabilidad], con las correcciones específicas de los arts. 11 a 26 LIS y que se examinarán en la lección siguiente.

En conexión con la noción de renta sujeta en el IS, debe hacerse referencia a la presunción de obtención de renta del art. 121 LIS. Cuando la Administración descubre que una sociedad es titular de elementos patrimoniales no contabilizados (un activo oculto), o que tiene contabilizadas deudas inexistentes, se presume *iuris tantum*, esto es, salvo prueba en contrario, que la sociedad ha obtenido y ocultado a la Hacienda Pública una renta por un importe equivalente. La presunción tiene un evidente parentesco con la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas del IRPF.

4. Ejemplo

Durante una inspección, el inspector actuario descubre que la entidad que TRANSPORTES ZETA, S.A. tiene contabilizada una deuda con un proveedor que resulta ser inexistente, por importe de 150.000 euros.

El art. 121 LIS presume, salvo prueba en contrario, que la sociedad ha obtenido y ocultado a Hacienda una renta equivalente (150.000 euros).

La presunción es relativa: la sociedad puede intentar acreditar el origen lícito de los fondos. Si no lo consigue, la cantidad se integra en la base imponible.

Para cerrar la explicación del hecho imponible, debe hacerse una referencia al concepto de actividad económica y de “entidad patrimonial” (art. 5 LIS).

El art. 5.1 LIS define la actividad económica como “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”. Es el concepto clásico, ya apuntado en el IRPF (art. 27 LIRPF).

Además, en el caso del arrendamiento de inmuebles, la LIS exige que se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para entender que la actividad es económica. Esta exigencia es importante porque condiciona, entre otras cosas, la calificación de la sociedad como entidad patrimonial.

El art. 5.2 LIS define la entidad patrimonial como aquella en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores (sociedades de cartera) o por elementos no

afectos a una actividad económica (sociedades de mera tenencia de bienes). La calificación como entidad patrimonial tiene consecuencias relevantes: por ejemplo, no se permite aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión (art. 101.1 LIS), se restringe la posibilidad de compensar bases imponibles negativas (art. 26.4 LIS) y queda además condicionada la exención del art. 21 LIS sobre los dividendos y plusvalías.

5. Ejemplo

FINCAS LITORAL, S.L. es titular de cinco apartamentos turísticos. Su balance, en media, está formado en un 90 % por estos inmuebles. No tiene ningún empleado a tiempo completo.

En el arrendamiento de inmuebles solo hay actividad económica si existe, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (art. 5.1 LIS). Al no cumplirse este requisito, los inmuebles no están afectos a actividad económica y la sociedad es una entidad patrimonial (art. 5.2 LIS). Consecuencias: no aplica el régimen de empresas de reducida dimensión, se le restringe la compensación de BIN (art. 26.4) y se restringe también la exención del art. 21 LIS.

3. Contribuyentes del IS y residencia fiscal

El art. 7 LIS regula el ámbito subjetivo del impuesto a través de una enumeración cerrada de formas jurídicas. Dispone que “serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español”, las entidades que enumera.

Esta definición implica dos cosas:

Primero, para ser contribuyente del IS es independiente que la entidad esté o no dotada de personalidad jurídica propia. La regla mercantil general es que las personas jurídicas son los sujetos de derecho por excelencia, y los entes sin personalidad (comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) carecen de capacidad jurídica plena. Ahora bien, en el plano tributario, esta lógica se rompe de forma deliberada, porque la LIS atribuye expresamente la condición de contribuyentes a determinados patrimonios o entes sin personalidad (fondos de inversión, fondos de pensiones, UTEs...), por razones de funcionalidad fiscal. Esta extensión está conectada con lo dispuesto en el art. 35.4 de la Ley General Tributaria.

Segundo, la condición de contribuyente del IS exige residencia fiscal en territorio español. Las entidades no residentes que obtengan rentas en España no se sujetan al IS, sino que su renta será objeto de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), que se estudiará otro módulo.

3.1. Las personas jurídicas como contribuyente típico del IS

El art. 7.1.a LIS atribuye la condición de contribuyente del IS a “las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”.

Esto significa que todas las personas jurídicas son contribuyentes del IS. Este es el principio general. Comprende a las sociedades anónimas, limitadas, laborales, comanditarias por acciones, agrarias de transformación, cooperativas, mutuas, asociaciones, fundaciones, sociedades de garantía recíproca, juntas de compensación, comunidades de regantes, sociedades cooperativas de seguros, sociedades de inversión colectiva de tipo cerrado, etc.

Ahora bien, se excluyen las sociedades civiles sin objeto mercantil, que tributan por el régimen de atribución de rentas (es decir, sus rentas se imputan directamente a los socios y tributan en sede de estos en su IRPF o IS, según corresponda). Sin embargo, las sociedades civiles con objeto mercantil sí son contribuyentes del IS desde 2016. Esta fue una de las novedades de la reforma de 2014 (Ley 27/2014) que en su momento planteó algún problema práctico.

Dentro de la categoría de personas jurídicas hay también entidades públicas que son, en principio, contribuyentes del IS: organismos autónomos, entidades públicas empresariales, etc. Pero, como veremos al estudiar las exenciones subjetivas (art. 9 LIS), muchas de ellas disfrutaban de exención total o parcial.

3.2. Referencia a las entidades sin personalidad jurídica

Junto a las personas jurídicas, son contribuyentes del IS las siguientes entidades enumeradas en los apartados b) a h) del art. 7.1 LIS:

- Los fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva. Estos fondos, siempre que tengan el número mínimo de partícipes que la ley exige (en general, 100), tributan al tipo especial del 1 %.
- Las uniones temporales de empresas (UTE) reguladas en la Ley 18/1982, formas de colaboración entre empresarios para la ejecución de una obra, servicio o suministro. Las UTEs disponen de un régimen especial de transparencia fiscal (arts. 43 a 47 LIS), de modo que su renta se imputa a las empresas miembros.
- Los fondos de capital-riesgo y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, con régimen especial en los arts. 50 y 51 LIS.
- Los fondos de pensiones del Real Decreto Legislativo 1/2002, que tributan al tipo del 0 % (art. 29.5 LIS).
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario (Ley 2/1981) y los fondos de titulización (hipotecaria —Ley 19/1992— y de activos —Disp. Adic. 5.ª de la Ley 3/1994—).
- Los fondos de garantía de inversiones del art. 77 LMV.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas en la Ley 55/1980, con régimen especial en el art. 112 LIS.
- Los fondos de activos bancarios de la Disp. Adic. 10.ª de la Ley 9/2012.

El criterio común a todos estos entes es que se trata de patrimonios separados afectos a una finalidad determinada (gestión colectiva de inversiones, garantía de cobro de pensiones, titulización de créditos, etc.) y que el legislador, por razones funcionales, ha optado por someter su régimen fiscal directamente al IS, en lugar de imputar sus rentas a los partícipes o miembros mediante un régimen de transparencia.

Una de las cuestiones en su momento muy debatidas es la de las sociedades civiles con objeto mercantil. La regla del art. 7.1.a LIS las somete al IS, en línea con la idea de que toda persona jurídica que actúe como tal en el tráfico mercantil debe tributar como sociedad.

El problema de fondo es que el Derecho civil distingue entre sociedad civil (regulada en los arts. 1665 y siguientes CC) y sociedad mercantil (regulada en el Código de Comercio y en la LSC). La distinción se basa, fundamentalmente, en el objeto: las sociedades mercantiles tienen por objeto el ejercicio de actividades mercantiles, es decir, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios (con las excepciones tradicionales de las actividades agrícolas, forestales, mineras y de carácter profesional, según el art. 326 CCom y la doctrina mayoritaria). Por eso, para algunos autores (Paz-Ares) la sociedad civil con objeto mercantil es jurídicamente imposible, porque si el objeto es mercantil, la sociedad solo podrá revestir uno de los tipos mercantiles (anónima, limitada, comanditaria, colectiva, etc.), mientras que si los socios pretenden constituir una sociedad civil con objeto mercantil en realidad estaríamos ante una suerte de sociedad colectiva irregular.

La LIS se limita a dejar constancia de que en la práctica española se inscriben y operan numerosas sociedades civiles que realmente tienen objeto mercantil (un comercio, un taller, una pequeña explotación), y por eso se decide someterlas al IS.

La AEAT ha emitido criterios interpretativos en este sentido, que se resumen en que:

“el criterio para distinguir la mercantilidad del objeto sería la existencia de un conjunto de elementos materiales y personales organizados por el empresario para el ejercicio de una actividad empresarial. Es decir, es necesario que la actividad se realice a través de una organización estructurada para participar en el tráfico mercantil, excluyendo la ocasionalidad.

A estos efectos, se entiende por objeto mercantil, en línea con diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos dictadas sobre el particular, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Dicho esto, hay que tener en cuenta que el Código de Comercio actual indica que no tienen objeto mercantil las actividades agrarias, forestales, mineras y de carácter

profesional reguladas estas últimas en la ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil”⁴.

En la práctica, un buen indicio de la sujeción al IS es la propia inscripción de la sociedad civil ante las autoridades fiscales y la solicitud de un NIF como sociedad civil con objeto mercantil.

6. Ejemplo

Dos amigos constituyen en 2026 una sociedad civil para abrir una librería al público. Otro grupo, en cambio, constituye una sociedad civil para explotar una finca agrícola. La librería tiene objeto mercantil (art. 326 CCom), y por tanto la sociedad es contribuyente del IS (art. 7.1.a LIS).

La explotación agrícola no tiene objeto mercantil: la sociedad civil tributa por el régimen de atribución de rentas, imputándose los rendimientos a los socios para su tributación en IRPF/IS.

3.3. Las exenciones subjetivas (art. 9 LIS)

Una vez delimitado el ámbito subjetivo del impuesto, el art. 9 LIS introduce una figura técnica importante: las exenciones subjetivas. A diferencia de las exenciones objetivas (que se predicen de determinadas rentas, cualquiera que sea el sujeto que las obtenga), las exenciones subjetivas se predicen del sujeto: determinadas entidades, por su naturaleza, están exentas de tributar (con alcance pleno o parcial) por la renta que obtengan.

En realidad, en el IS prácticamente no hay rentas exentas en sentido estricto (salvo por motivos técnicos, como las exenciones del art. 21 y del art. 22 LIS, que son verdaderos mecanismos de corrección de la doble imposición); lo que hay son sujetos exentos.

El art. 9 LIS articula este sistema en cuatro grandes categorías:

1) El art. 9.1 LIS recoge una serie de entidades (sustancialmente, los entes públicos territoriales y la Administración institucional) que disfrutan de una exención plena. Están liberadas de todas las obligaciones sustanciales y formales del IS, con la sola excepción de la obligación de retener y de las obligaciones de información: no tributan por ninguna renta, no soportan retención alguna a cuenta del IS, no tienen que realizar pagos fraccionados, no tienen que presentar declaración del impuesto y ni siquiera tienen que darse de alta en el índice de entidades. La lista del art. 9.1 LIS comprende, entre otros, al Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales; los

⁴ Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria. Véase nota INFORMA: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/sociedades-civiles-impuesto-sobre-sociedades/que-sociedades-civiles-son-contribuyentes-sociedades.html>

organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter; el Banco de España, los fondos de garantía de depósitos y los fondos de garantía de inversiones; las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social; el Instituto de España y las Reales Academias Oficiales; los institutos de las CCAA con fines análogos; y los restantes organismos análogos al Estado, CCAA y entidades locales.

2) Entidades con exención parcial

El art. 9.2 LIS remite a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos al mecenazgo. Las entidades acogidas a este régimen (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, ONG, etc., que cumplan los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002) disfrutan de una exención parcial muy amplia: están exentas de tributar por las rentas de su actividad propia, los donativos y aportaciones recibidos, las cuotas de asociados, las rentas del patrimonio mobiliario e inmobiliario, las ganancias patrimoniales y las rentas derivadas de explotaciones económicas exentas (que la propia Ley 49/2002 enumera). Solo tributan por las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, y al tipo reducido del 10 % (art. 29.3 LIS).

7. Ejemplo

La FUNDACIÓN ALA, acogida al régimen de la Ley 49/2002, obtiene en 2026: 100.000 euros de donaciones, 30.000 euros de ingresos por una actividad económica exenta (formación gratuita), y 15.000 euros por una explotación económica no exenta (cafetería abierta al público).

Las donaciones (100.000 euros) y la actividad exenta (30.000 euros) no tributan. Solo tributan los 15.000 euros de la explotación no exenta, y al tipo reducido del 10 % (art. 29.3 LIS). Cuota: 1.500 euros.

3) Entidades con exención parcial residual

Las entidades sin fines lucrativos que no se acogen al régimen de la Ley 49/2002 (porque no cumplen sus requisitos o porque no han optado por él) disfrutan de un régimen de exención parcial menos amplio, regulado en los arts. 109 a 111 LIS.

La exención cubre, fundamentalmente, las rentas de la actividad propia y las cuotas de afiliados, pero no las rentas de explotaciones económicas, ni las rentas del patrimonio mobiliario o inmobiliario, ni las ganancias patrimoniales (con muy contadas excepciones). Estas entidades tributan por sus rentas no exentas al tipo general del IS.

4) Régimen de los partidos políticos

Los partidos políticos disponen de un régimen propio de exención parcial, regulado en los arts. 10 y 11 de la Ley Orgánica 8/2007, sobre financiación de los partidos políticos. La exención abarca, en lo esencial, las cuotas y aportaciones de los afiliados, las subvenciones percibidas conforme a la propia LO 8/2007, las donaciones privadas de personas físicas y los rendimientos obtenidos en el ejercicio de sus actividades propias. El partido político tributa solo por las rentas no exentas y debe declarar la totalidad de sus rentas (exentas y no exentas).

3.4. La residencia fiscal de las sociedades

Las entidades enumeradas en el art. 7 LIS solo son contribuyentes del IS si son residentes en territorio español. Si no lo son, sus rentas obtenidas en España tributarán, en su caso, en el IRNR.

El art. 8.1 LIS establece tres criterios alternativos para determinar la residencia fiscal de una entidad. Basta con que concurra cualquiera de ellos para que la entidad se considere residente en España. Los tres criterios son:

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

El precepto añade, a renglón seguido, una definición auxiliar: «A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades».

Conviene analizar separadamente cada uno de los tres criterios. Los dos primeros; constitución conforme a leyes españolas y domicilio social en España; son criterios formales, fácilmente verificables. El tercero (sede de dirección efectiva) es un criterio material, mucho más complejo y problemático.

Constitución conforme a las leyes españolas (art. 8.1.a LIS).

Una sociedad se ha constituido conforme a las leyes españolas cuando se ha constituido siguiendo los procedimientos previstos por nuestro ordenamiento (LSC, Código de Comercio, Ley General de Cooperativas, etc.) y se ha inscrito en el Registro Mercantil español. Es un criterio puramente formal, normalmente coincidente con el siguiente (lo habitual es que una sociedad constituida conforme a las leyes españolas tenga su domicilio social también en España).

Domicilio social en territorio español (art. 8.1.b LIS).

El domicilio social es el que figure en los estatutos de la sociedad. Conforme al art. 9 LSC, el domicilio social debe radicar en el lugar en que se halle el centro de la efectiva

administración y dirección, o donde radique su principal establecimiento o explotación. La LSC obliga, además, a que el domicilio social esté en territorio español si la principal explotación o el centro de administración están en España (art. 9.2 LSC). Si la sociedad infringe esta obligación, los administradores responden frente a los terceros que confíen en el domicilio inscrito.

Sede de dirección efectiva en territorio español (art. 8.1.c LIS).

El criterio de la sede de dirección efectiva (en inglés, *place of effective management* o POEM) es el más difícil de aplicar y el que genera la mayor parte de los conflictos prácticos. La definición que ofrece la propia LIS: “cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”, es deliberadamente abierta, y la doctrina administrativa española (DGT) ha importado para su interpretación los criterios que la OCDE viene aplicando en relación con el Modelo de Convenio de Doble Imposición.

Según esa doctrina, la sede de dirección efectiva debe identificarse con la dirección estratégica de la compañía al más alto nivel, no con la toma de decisiones de gestión del día a día. Lo decisivo es dónde se adoptan las decisiones esenciales que afectan al conjunto de la entidad: las decisiones de los administradores y de la alta dirección, las decisiones financieras estratégicas, las decisiones de inversión y desinversión, etc. La gestión cotidiana —contabilidad, asuntos legales rutinarios, logística operativa— no es determinante por sí sola.

Esta interpretación tiene una consecuencia práctica importante: si los administradores de una sociedad española residen mayoritariamente en el extranjero y se reúnen habitualmente fuera de España, aunque la sociedad tenga su domicilio social en territorio español y aunque sus departamentos administrativos (contabilidad, asuntos legales, logística) operen desde España, su sede de dirección efectiva podría no encontrarse en territorio español.

8. Ejemplo

CALYPSO HOLDING, S.A. se constituyó en Murcia en 2016 y mantiene allí su domicilio social. Su consejo de administración está formado por residentes en Irlanda que se reúnen mensualmente en Dublín.

Los tres criterios del art. 8.1 LIS son alternativos. Bastan dos formales (constitución conforme a leyes españolas y domicilio social en España) para que la sociedad sea residente fiscal en España. La discusión sobre la sede de dirección efectiva (en Irlanda) es irrelevante: ya cumple el a) y el b). CALYPSO es residente y tributa por renta mundial. Si Irlanda también considera que CALYPSO es residente allí, deberá comprobarse si hay CDI firmado entre ambos países (lo hay) y aplicar la regla de desempate (art. 4.3 del CDI, que utiliza el criterio de dirección efectiva, lo que determinaría residencia en Irlanda)

- **Referencia a la presunción del art. 8.1 LIS in fine: paraísos fiscales/jurisdicciones no cooperativas.**

El art. 8.1 LIS, en su párrafo final, contiene una norma anti-abuso de gran calado, introducida por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Establece que la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o de nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando: (i) sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español; o (ii) su actividad principal se desarrolle en territorio español.

La presunción es *iuris tantum*, es decir que admite prueba en contrario. La sociedad podrá enervarla acreditando, no solo que su dirección efectiva se encuentra realmente en el territorio extranjero (y no en España), sino también que su localización en ese territorio responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas, distintas de la mera gestión de valores u otros activos.

El concepto de jurisdicción no cooperativa ha sustituido al tradicional de paraíso fiscal a partir de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El listado concreto se aprueba mediante orden ministerial, que en la actualidad es la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

Esta orden se reformó el 21 de junio de 2026 para eliminar del listado, entre otros, Gibraltar, tras la firma del Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho ad referendum en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019, que entró en vigor el 4 de marzo de 2021.

- **Residencia fiscal vs. domicilio fiscal (art. 8.2 LIS)**

Conviene no confundir la residencia fiscal con el domicilio fiscal. La residencia determina la sujeción al impuesto: si una sociedad es residente, tributa en el IS español por su renta mundial. El domicilio fiscal, en cambio, es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria, y determina, entre otras cosas, la competencia territorial de los órganos administrativos.

El art. 8.2 LIS regula el domicilio fiscal de las personas jurídicas. En principio, el domicilio fiscal coincide con el domicilio social, salvo que la dirección efectiva radique en otro lugar distinto del domicilio social, en cuyo caso se da preferencia a la sede de dirección efectiva. Cuando ninguno de los dos criterios anteriores permita decidirlo, el domicilio fiscal se localiza donde radique el mayor valor del inmovilizado de la entidad. Los cambios de domicilio fiscal deben ser declarados por el sujeto pasivo (art. 17 RD

1065/2007), y la Administración tributaria puede modificar de oficio el domicilio fiscal cuando estime que el declarado no se corresponde con el real.

9. Ejemplo

LUNA OFFSHORE, LTD., constituida en una jurisdicción no cooperativa, tiene como único activo significativo un inmueble situado en Marbella. Toda su gestión inmobiliaria efectiva se realiza desde España.

La Administración puede presumir su residencia en España (art. 8.1 in fine LIS): los activos principales están aquí y la actividad principal se desarrolla aquí. Para enervar la presunción, la sociedad debería acreditar no solo que su dirección efectiva está fuera de España, sino también que su localización en el territorio extranjero responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

3.5. Las consecuencias de la residencia: gravamen por renta mundial y conflictos de doble residencia

Como ya se ha apuntado al estudiar el carácter personal del impuesto, la consecuencia primordial de la residencia es el gravamen por renta mundial. Así lo establece el art. 7.2 LIS: “Los contribuyentes 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”.

Una sociedad residente en España está sujeta al IS español tanto por las rentas obtenidas en España como por las que obtiene en el extranjero (a través de sus agentes, sucursales, establecimientos permanentes o filiales sometidas a transparencia fiscal internacional). El sistema del IS asume así, con plenitud, el principio de tributación por renta mundial, característico de los sistemas fiscales modernos.

Este principio no es absoluto, ni operaría adecuadamente sin mecanismos correctores. Si la renta obtenida en el extranjero ya ha tributado allí (por ejemplo, porque el otro Estado grava esa renta como renta de fuente), aplicar tal cual el IS español conduciría a una doble imposición. Además, la internacionalización de las empresas españolas es beneficiosa para nuestra economía, por lo que tiene sentido adoptar mecanismos que lo faciliten.

Como se verá en otras lecciones, la LIS contiene mecanismos para facilitar dicha internacionalización, además de minimizar la doble imposición económica y jurídica.

Se trata, por un lado, de la exención del art. 21 LIS para los dividendos y plusvalías procedentes de filiales (residentes o no) en las que la sociedad española tenga al menos un 5 % de participación durante un año, y siempre que la filial extranjera haya estado sujeta a un impuesto análogo a un tipo nominal mínimo del 10 % (requisito que se entiende cumplido si la filial reside en un Estado con el que España tenga CDI con cláusula de intercambio de información). La exención cubre el 95 % del importe (art.

21.10 LIS), de modo que el tipo efectivo es del 1,25 %. Además, se prevé la exención del art. 22 LIS para las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en el extranjero, sometida a requisitos análogos.

De manera subsidiaria, para aquellos supuestos en los que los arts. 21 y 22 LIS no puedan ser aplicables, la LIS prevé la deducción del art. 31 LIS, que corrige la doble imposición jurídica internacional permitiendo deducir de la cuota del IS español el impuesto análogo satisfecho en el extranjero (con el límite de la cuota que correspondería pagar en España por esa misma renta), y la deducción del art. 32 LIS, que corrige la doble imposición económica internacional cuando la sociedad española recibe dividendos de filiales extranjeras y opta por la deducción en lugar de la exención.

El estudio detallado de estos mecanismos correctores corresponde a otras lecciones, pero conviene anticipar su existencia para que comprendas que la afirmación del gravamen por renta mundial debe leerse en clave práctica matizada: hay rentas extranjeras que, en la práctica, no tributan en España (las del EP del art. 22 LIS) o tributan a un tipo efectivo muy reducido (los dividendos del art. 21 LIS).

Una referencia a los conflictos de doble residencia y CDIs.

Los criterios de residencia que cada Estado adopta no son uniformes en el plano internacional. Es perfectamente posible que dos Estados consideren simultáneamente residente a la misma sociedad.

Por ejemplo, una sociedad constituida conforme a las leyes españolas (residente para España, art. 8.1.a LIS) cuya sede de dirección efectiva esté en Canadá (y por tanto sea residente para Canadá, si su normativa así lo dispone).

El resultado sería que ambos Estados reclamarían tributación por renta mundial, con un solapamiento intolerable. Estos conflictos de doble residencia se resuelven mediante los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) que España ha suscrito con la mayoría de los países.

El art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, reproducido con escasas variantes en los CDIs españoles, contiene una regla de desempate (*tie-breaker*) específica para personas jurídicas: cuando, en virtud de las normas internas de los dos Estados, una entidad sea simultáneamente residente en ambos, se considerará residente exclusivamente del Estado en el que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Esta regla tradicional se ha modulado en la actualización del Modelo de Convenio de la OCDE desde 2017, y se ha sustituido el criterio automático del centro de dirección o POEM por una remisión al procedimiento amistoso entre los dos Estados Contratantes. Los CDIs más recientes incorporan ya esta modulación; los más antiguos siguen aplicando la regla del POEM como criterio automático.

En cualquier caso, el resultado de la regla de desempate es que la sociedad acaba siendo residente en uno solo de los dos Estados a efectos del CDI, con la consecuencia

de tributar por renta mundial en ese Estado, y en el otro solo por las rentas obtenidas en su territorio (típicamente, a través de un establecimiento permanente).

10. Ejemplo

GAMMA TECH, S.A. está constituida en España (residente, art. 8.1.a LIS) pero su sede de dirección efectiva radica en Milán (residente también para Italia conforme a su normativa).

Los dos Estados la consideran residente. El conflicto se resuelve aplicando el CDI España-Italia⁵, cuyo art. 4.3 incorpora la regla de desempate clásica (POEM), estableciendo que “3. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física, resulte residente de ambos Estados contratantes se considerará residente del Estado contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva”.

La sociedad es residente exclusivamente en Italia, lo que significa que está sujeta por su renta mundial allí; en España la sujeción se limitará, en su caso, a las rentas obtenidas a través de un EP situado en territorio español.

4. Conceptos básicos de Derecho mercantil (societario y contable) para entender el Impuesto sobre sociedades

El IS no se construye sobre un concepto autónomo de renta. Lo que hace el legislador es remitirse, en lo esencial, al resultado contable, esto es, al resultado que arroja la *Cuenta de pérdidas y ganancias*, y corregirlo solo en los aspectos en que las diferencias entre el Derecho contable y el Derecho tributario lo justifican.

Así lo dispone, con toda claridad, el art. 10.3 LIS, cuyo detalle se abordará en la lección siguiente.

Esta remisión es una opción del legislador, que podría haber optado por otro modelo de base imponible. Tiene la ventaja relativa de reducir el coste de cumplimiento para las empresas, pues ya están obligadas a llevar contabilidad mercantil, que implica el sometimiento a un marco jurídico muy estricto. Pero, al mismo tiempo, plantea un problema técnico de primer orden: contabilidad y fiscalidad no coinciden, ni pueden coincidir, en todos los puntos.

Las divergencias responden, en última instancia, a finalidades distintas. De forma muy simplificada, la contabilidad persigue ofrecer una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, y lo hace con criterios que

⁵ Debe examinarse siempre el concreto CDI en vigor. En este caso, Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977. (“Boletín Oficial del Estado” de 22 de diciembre de 1980.)

Disponible aquí:

https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/paginas/cdi_alfa.aspx

tradicionalmente han estado fuertemente impregnados por el principio de prudencia (anticipar gastos, diferir ingresos, contabilizar pérdidas previsibles, aunque no realizadas).

El Derecho tributario, en cambio, ha de respetar el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE: solo se puede gravar la renta efectivamente obtenida, sin anticipar artificialmente gastos ni postergar ingresos. De ahí que la LIS contenga un sistema de ajustes extracontables (arts. 11 a 26 LIS) cuya finalidad es corregir el resultado contable cuando este se aparta del concepto fiscal de renta.

Este sistema de ajustes es el corazón técnico del IS que se verá en la lección siguiente. Sobre la base imponible se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota íntegra; sobre la cuota íntegra se aplican deducciones y bonificaciones para obtener la cuota líquida; y de ella se restan retenciones y pagos a cuenta para llegar a la cuota diferencial, que es lo que efectivamente se paga (o se devuelve).

Para entender cómo se determina la renta de una sociedad, y comprender así después la propia base imponible, es preciso tener claro qué es una sociedad y cuál es su estructura de financiación, así los elementos centrales para medir su renta. Para ello, en estas líneas, se recapitulan algunas ideas básicas de Derecho mercantil, así como del marco jurídico-contable, con la finalidad de hacer comprensible el Impuesto sobre Sociedades, en el alcance limitado que corresponde a un curso introductorio⁶.

4.1. La sociedad de capital y la separación patrimonial

El IS grava a las sociedades, que son entidades dotadas de personalidad jurídica, lo que significa que poseen un patrimonio que la ley considera como separado del patrimonio de los socios, y sobre el que las personas autorizadas para ello (ej. administradores) pueden disponer. Mientras que la responsabilidad limitada de los socios por las deudas de la sociedad es una característica que sólo tienen algunos tipos de sociedades, la personalidad jurídica se aplica a la inmensa mayoría de tipos sociales. Esta personalidad jurídica permite que las sociedades actúen en el tráfico como centros de imputación de derechos y obligaciones distintos de las personas físicas que las componen.

Esta separación conceptual entre la sociedad y sus socios, evidente desde el Derecho mercantil, tiene consecuencias fiscales de primer orden: la sociedad obtiene rentas en su propio nombre, las rentas que obtiene no son rentas de los socios mientras no se distribuyan, y la tributación de la sociedad y la de los socios se rige por impuestos distintos (IS la sociedad; IRPF o IS los socios, según sean personas físicas o jurídicas).

El tipo societario más característico, y el que el legislador tiene paradigmáticamente presente al regular el IS, es la sociedad de capital. Bajo esta categoría se agrupan,

⁶ Agradezco expresamente al profesor David Ramos Muñoz la revisión de este apartado, sin perjuicio de que los errores que pueda haber son exclusivamente míos.

principalmente, las sociedades anónimas (SA) y las sociedades de responsabilidad limitada (SRL o SL). Ambas se rigen por la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, LSC).

Como se verá más abajo, también son contribuyentes del IS otras muchas formas jurídicas: sociedades laborales, sociedades agrarias de transformación, fundaciones, asociaciones, sociedades civiles con objeto mercantil, e incluso ciertos entes sin personalidad jurídica a los que la LIS atribuye expresamente la condición de contribuyentes (fondos de inversión, UTEs, fondos de pensiones, etc.).

El art. 1 de la LSC establece la regla básica de las sociedades de capital: los socios no responden personalmente de las deudas sociales. Esto significa que no sólo el patrimonio de la sociedad queda separado del patrimonio de sus socios, sino que el patrimonio de los socios no puede verse afectado por las deudas de la sociedad.

La consecuencia práctica es que, si la sociedad se endeuda y no puede devolver dicha deuda, el acreedor solo puede dirigirse, en principio, contra el patrimonio social, pero no contra el patrimonio personal de los socios (sin perjuicio de las excepciones en supuestos de levantamiento del velo, responsabilidad de administradores, etc., cuyo estudio corresponde al Derecho mercantil). Es una regla defensiva que completa la partición “afirmativa” del patrimonio social.

Esta separación patrimonial explica también la estructura misma del IS. Si la sociedad es un sujeto de derecho distinto de los socios, y obtiene renta en nombre propio, parece razonable que esa renta tribute en sede de la sociedad antes de su eventual reparto a los socios. De ahí que el IS y el IRPF coexistan articuladamente: la sociedad tributa por sus beneficios al cierre del ejercicio (tipo general art. 29.1 LIS).

Posteriormente, cuando esos beneficios se distribuyan como dividendos, los socios personas físicas tributan en el IRPF por los mismos como rendimientos del capital mobiliario; y los socios personas jurídicas, dentro del IS, podrán acogerse (si cumplen los requisitos) a la exención del art. 21 LIS para evitar la doble imposición económica.

Un ejemplo muy básico permite asentar la idea anterior:

11. Ejemplo

Marta es socia única de PASTELERÍAS DULCE, S.L., con un capital aportado de 50.000 euros. La sociedad pide un préstamo bancario de 200.000 euros y, tras una mala campaña, no puede atender los pagos.

El banco no puede embargar bienes personales de Marta. La sociedad de capital tiene patrimonio separado (art. 1 LSC) y la responsabilidad de la socia se limita a su aportación. Esta separación patrimonial es la razón última de que la sociedad tribute por sí misma en el IS, antes de que cualquier renta llegue a la socia (que tributaría, en su caso, en su IRPF por los dividendos que reciba).

- **Las sociedades de capital: sociedades anónimas y de responsabilidad limitada**

La distinción entre SA y SRL es relevante en el plano mercantil (capital mínimo, transmisibilidad de las participaciones o acciones, posibilidad de cotizar en mercados regulados, exigencias de gobierno corporativo, etc.), pero a efectos del IS la diferencia es escasa: ambas tributan, como regla general, al tipo del 25 % y se rigen por las mismas normas materiales. La elección entre una y otra forma responde, por tanto, a razones prácticas (volumen de capital, número de socios, deseabilidad o no de cotización en bolsa) más que estrictamente fiscales.

Lo verdaderamente relevante a efectos del IS es que ambas formas comparten dos rasgos esenciales: tienen personalidad jurídica propia, y la responsabilidad de los socios queda limitada a su aportación (art. 1.2 y 1.3 LSC).

Esto último no es un detalle menor. La limitación de responsabilidad es el motivo último por el que la contabilidad mercantil se encuentra estrictamente regulada y por el que existen las llamadas reglas de imagen fiel. Si los socios no responden con su patrimonio personal, los acreedores solo cuentan, como garantía, con el patrimonio social, y este último no puede vaciarse mediante repartos arbitrarios de dividendos. De ahí que el reparto de dividendos esté supeditado a la existencia de beneficios reales (art. 273 LSC) y a la existencia de un patrimonio neto suficiente.

- **Otras formas societarias y entidades sin personalidad jurídica**

Junto a las SA y las SRL, son contribuyentes del IS, entre otras: las sociedades laborales y cooperativas (con regímenes especiales en algunos casos), las fundaciones y asociaciones (con regímenes de exención parcial), las sociedades agrarias de transformación, las sociedades civiles con objeto mercantil (desde 2016), las comunidades de regantes, juntas de compensación, sociedades de inversión colectiva, etc. (art. 7.1 LIS). Y son también contribuyentes, pese a carecer de personalidad jurídica propia, los fondos de inversión, los fondos de pensiones, los fondos de capital riesgo, los fondos de titulización y otros patrimonios separados a los que la ley atribuye expresamente esa condición (art. 7.1 LIS).

La amplitud de esta enumeración explica por qué el IS es, junto con el IRPF, el otro gran impuesto sobre la renta del sistema tributario español: cubre prácticamente la totalidad de las rentas que no obtienen las personas físicas.

4.2. Las dos grandes fuentes de financiación societaria: capital y deuda

Una sociedad, para desarrollar su actividad, necesita recursos económicos. Esos recursos pueden provenir, en última instancia, de dos fuentes: los socios o terceros distintos de los socios. Los recursos aportados por los socios constituyen el capital propio, que conforman, junto con las reservas y beneficios no distribuidos, los fondos

propios o patrimonio neto, con matices que enseguida veremos. Los aportados por terceros constituyen la deuda. La distinción es elemental, pero arrastra consecuencias jurídicas y fiscales muy importantes.

- **Capital y fondos propios: aportaciones de los socios**

Cuando un socio aporta dinero o bienes a la sociedad para constituirla o ampliarla, no le entrega un préstamo, sino algo distinto: un capital que la sociedad hace suyo y respecto del cual el socio adquiere acciones o participaciones (es decir, una posición de socio).

Por tanto, el socio no adquiere un derecho de crédito al reembolso de lo aportado: solo podrá recuperar su inversión vendiendo sus acciones o participaciones a un tercero, o, en su caso, en la liquidación de la sociedad, una vez satisfechos todos los acreedores. Dicho de forma simplificada: la sociedad no *debe* los fondos propios; los fondos propios son su patrimonio.

Esta característica es de gran relevancia porque favorece la estabilidad de dicha fuente de financiación. En las sociedades de capital, por ejemplo, los socios no tienen, individualmente, derecho a solicitar la devolución de los fondos aportados, ni a instar la disolución y liquidación de la sociedad; es algo que sólo una mayoría del capital puede decidir. Ello permite a los acreedores, proveedores, clientes o trabajadores confiar en que la sociedad a la que prestan, o con la que contratan, no se va a evaporar de un día para otro, favoreciendo el endeudamiento.

Mientras la sociedad funciona, el socio tiene, sí, un derecho a participar en los beneficios sociales (dividendo), aunque solo si la junta acuerda repartirlos si, además, concurren los presupuestos legales para ello. El art. 273.2 LSC es categórico: “Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social”. Esta regla trata de evitar que se produzca un vaciamiento patrimonial de la empresa, además de proteger a los acreedores garantizando un colchón financiero mínimo frente a terceros.

Por ello la contabilidad tiene un papel central: el reparto de dividendos depende del beneficio que arroje la cuenta de pérdidas y ganancias y de la cifra de patrimonio neto; y, por la misma razón, depende de cómo se hayan calculado esos importes. De ahí la importancia de los principios contables, en particular del principio de prudencia.

Desde la perspectiva estrictamente tributaria, los dividendos son retribución de los fondos propios, no un gasto deducible para la sociedad: lo que se reparte como dividendo es ya un beneficio neto después de impuestos. La sociedad ha tributado en el IS por su renta del ejercicio; lo que sobra, una vez deducido el IS y atendidas las

reservas legales y estatutarias, es lo que puede distribuirse a los socios. Este punto es fundamental y reaparece a lo largo de todo el estudio del IS.

○ **Deuda y pasivo exigible: financiación ajena**

Frente al capital, la sociedad puede financiarse con deuda: préstamos bancarios, créditos de proveedores, emisión de bonos u obligaciones, etc. En todos estos casos, lo que la sociedad recibe es un préstamo (en sentido amplio): un tercero le entrega dinero o bienes a cambio del compromiso de devolverlos cuando le sean reclamados de acuerdo con las condiciones del contrato (en su caso, junto con los intereses pactados).

La deuda se contabiliza en el pasivo (en sentido estricto, pasivo exigible) del balance, y se diferencia con claridad de los fondos propios. El acreedor —el banco, el proveedor, el bonista— es titular de un derecho de crédito frente a la sociedad: un derecho que se hará valer en su momento, con independencia de que la sociedad obtenga o no beneficios. Si la sociedad gana mucho dinero, el acreedor cobrará exactamente el principal e intereses pactados, ni más ni menos. Si la sociedad pierde dinero, el acreedor seguirá teniendo derecho a cobrar. El riesgo de insolvencia afecta al socio y al acreedor, pero este último tiene un derecho preferente respecto del socio.

Desde la perspectiva fiscal, los intereses de la deuda son, como regla, gasto fiscalmente deducible para la sociedad (porque retribuyen una financiación recibida y se devengan a favor de un tercero). Esta es la diferencia esencial, y es la que da pie a una asimetría fiscal de enorme importancia práctica.

○ **La asimetría fiscal entre capital y deuda**

En la actualidad, el tratamiento tributario de la deuda y del capital es diferente, existiendo un sesgo pro-endeudamiento. Una sociedad que se financia con capital paga dividendos a sus socios: esos dividendos no son gasto deducible, de modo que la sociedad tributa primero en el IS por todos sus beneficios y solo después puede repartir dividendos (que, además, vuelven a tributar en sede del socio en su IRPF o IS, sin perjuicio de las correcciones para evitar la doble imposición). Una sociedad que se financia con deuda paga intereses a sus prestamistas: esos intereses son gasto deducible, de modo que reducen la base imponible del IS, y la sociedad tributa solo por el beneficio neto de intereses.

El resultado es que, siendo el resto de los factores iguales, la financiación con deuda es fiscalmente más eficiente para la sociedad que la financiación con capital. Esta asimetría está en el origen de un fenómeno que durante años ha preocupado a las administraciones tributarias y a la OCDE: el sobreendeudamiento intragrupo y, más en general, la erosión de bases imponibles mediante gastos financieros artificiales (acción 4 del proyecto BEPS de la OCDE). Es la razón última, por ejemplo, de la regla del art. 16

LIS, que limita la deducibilidad de los gastos financieros netos al 30 % del beneficio operativo del ejercicio, que se abordará en la siguiente lección.

12. Ejemplo

Las sociedades A y B obtienen ambas un beneficio de explotación de 100.000 euros. A se financia con capital propio y reparte 20.000 euros de dividendos a sus socios. B se financia con un préstamo bancario y paga 20.000 euros de intereses.

A tributa por 100.000 euros en el IS (cuota: 25.000 euros). Los 20.000 euros de dividendo no son gasto deducible (art. 15.a LIS).

B, en cambio, tributa por 80.000 euros (los intereses sí son deducibles): cuota 20.000 euros.

El sistema favorece la deuda frente al capital propio. Esta asimetría justifica la limitación del art. 16 LIS (gastos financieros) y, en sentido inverso, la reserva de capitalización del art. 25 LIS, que pretende incentivar la autofinanciación.

4.3. La estructura del balance: activo, pasivo y patrimonio neto

Una sociedad refleja periódicamente su situación patrimonial en un documento llamado “balance”. El balance, según el art. 35.1 CCom, refleja, separadamente, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la sociedad.

Conceptualmente, el balance se integra de dos columnas que necesariamente cuadran (de ahí la metáfora del “balance” o equilibrio): a la izquierda figuran los bienes y derechos de la sociedad (el activo); a la derecha, las fuentes de financiación de esos mismos bienes y derechos (el pasivo y el patrimonio neto).

El activo recoge todo el patrimonio que la sociedad utiliza para desarrollar su actividad: edificios, maquinaria, mercancías, derechos de cobro, dinero en caja o en cuentas bancarias, inversiones financieras, etc.

El pasivo recoge las deudas frente a terceros: préstamos bancarios, deudas con proveedores, obligaciones tributarias pendientes, etc.

El patrimonio neto recoge los fondos propios: capital social, reservas, resultado del ejercicio pendiente de reparto, etc. El esquema es el siguiente, de forma simplificada: el activo total = pasivo exigible + patrimonio neto, porque todo lo que la sociedad tiene (activo) ha sido financiado por alguien (terceros, en cuyo caso es pasivo; socios, o la propia sociedad, con beneficios no distribuidos, en cuyo caso es patrimonio neto).

13. Ejemplo

Una sociedad dedicada a la exportación de monopatines se constituye con una aportación de sus socios de 200 unidades monetarias. Para iniciar su actividad adquiere durante el ejercicio un local de oficinas por 120 unidades monetarias. A finales del ejercicio formaliza un préstamo bancario de 90 unidades monetarias, de las que destina 50 a la compra de equipos informáticos.

El balance de cierre tendría la siguiente estructura:

ACTIVO	PASIVO Y PATRIMONIO NETO
120 Local de oficinas	200 Capital (pasivo no exigible)
50 Equipos informáticos	90 Deudas (pasivo exigible)
120 Tesorería	
290 TOTAL	290 TOTAL

Comprobación del movimiento de tesorería: $200 \text{ (aportación)} + 90 \text{ (préstamo)} - 120 \text{ (local)} - 50 \text{ (equipos)} = 120$.

A la izquierda figuran los elementos patrimoniales de la sociedad: el local, los equipos y el remanente de tesorería todavía no invertido.

A la derecha aparecen las fuentes de financiación: las aportadas por los socios (pasivo no exigible) y las obtenidas de los acreedores (pasivo exigible). Por eso ambas columnas coinciden necesariamente: todo recurso económico de la entidad (activo) procede, por definición, de alguna fuente de financiación (pasivo + patrimonio neto).

La lógica que conviene retener es la misma: a la izquierda, los recursos económicos; a la derecha, las fuentes que los financian.

Esta visión del balance es muy relevante para entender que los socios no son acreedores de la sociedad. Lo que está en el patrimonio neto no es deuda. Y, en consecuencia, lo que se *retribuye* con cargo al patrimonio neto (los dividendos) no es gasto financiero, sino una distribución de beneficios.

Esto es exactamente lo contrario de lo que ocurre en el lado del pasivo exigible: los intereses que retribuyen a los acreedores sí son un gasto financiero.

El otro gran documento de las cuentas anuales, junto al balance, es la *cuenta de pérdidas y ganancias*, que es, como veremos, el verdadero punto de partida para determinar la base imponible del IS.

En esta primera lección basta con retener su esquema general de lo que implica la renta de una sociedad: ingresos del ejercicio menos gastos del ejercicio igual a beneficio (o pérdida) del ejercicio. El art. 35.2 CCom lo expresa así: “La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo”.

5. El período impositivo y el devengo

El art. 27.1 LIS establece que el período impositivo coincide con el ejercicio económico de la sociedad y nunca puede exceder de doce meses. Lo normal es que coincida con el año natural (1 de enero a 31 de diciembre), pero los estatutos sociales pueden establecer un ejercicio distinto (por ejemplo, de 1 de julio a 30 de junio del año siguiente). Estos ejercicios “no coincidentes con el año natural” se denominan habitualmente ejercicios quebrados.

El devengo, según el art. 28 LIS, se produce el último día del período impositivo. Es decir, en el caso ordinario de un ejercicio coincidente con el año natural, el IS se devenga el 31 de diciembre. La declaración del impuesto, sin embargo, no se presenta hasta el 25 de julio del año siguiente (los seis meses y veinticinco días posteriores al cierre del ejercicio: art. 124 LIS). Esto explica por qué cuando se reforma la LIS los cambios suelen tener efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de una fecha (no para una fecha concreta), pues hay sociedades con ejercicios quebrados a las que la fecha civil de aprobación de la reforma les coge a la mitad de su período impositivo.

El art. 27.2 LIS contempla varios supuestos de devengo anticipado, en los que el período impositivo se ve truncado y el devengo se adelanta a una fecha distinta de la del cierre ordinario del ejercicio.

Los principales son:

- La extinción de la sociedad, que conlleva, en su caso, la afloración fiscal de las plusvalías latentes acumuladas en los activos sociales;
- El cambio de residencia de la sociedad al extranjero (art. 19.1 LIS), que también conlleva, en principio, la afloración de plusvalías latentes (el denominado *exit tax* o impuesto de salida, modulado por la posibilidad de fraccionamiento si el traslado es a un Estado del Espacio económico europeo);
- La transformación de la sociedad en una entidad no sujeta al IS (por ejemplo, en una sociedad civil sin objeto mercantil), o sujeta a un tipo impositivo distinto.

14. Ejemplo

MAQUINARIA WOLF, S.A., residente fiscal en España, decide trasladar su sede de dirección efectiva a Alemania con efectos de 1 de octubre de 2026. En su balance figuran activos con plusvalías latentes (no realizadas) por 2.000.000 euros.

El traslado provoca el devengo anticipado del IS (art. 27.2 LIS) y la afloración de las plusvalías latentes (*exit tax*, art. 19.1 LIS). El período se cierra el 30 de septiembre de 2026 y MAQUINARIA WOLF debe tributar por esas plusvalías; al ser destino un Estado de la Unión Europea, se admite el fraccionamiento del pago.

Anexo: Esquema de liquidación del IS

Aunque su estudio detallado corresponde a las Lecciones 2 y 3, conviene tener desde el primer día una visión de conjunto del esquema de liquidación.

El siguiente esquema, vertebra todo el impuesto:

Resultado contable del ejercicio (saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias).

(±) Ajustes extracontables

(=) Base imponible previa

(-) Reserva de capitalización (art. 25 LIS) y otras reducciones

(-) Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 26 LIS)

(=) Base imponible

(×) Tipo de gravamen (art. 29 LIS)

(=) Cuota íntegra

(-) Deducciones para evitar la doble imposición (arts. 31 y 32 LIS), bonificaciones (arts. 33 y 34 LIS) y deducciones para incentivar determinadas actividades (arts. 35 y siguientes LIS)

(=) Cuota líquida

(-) Pagos a cuenta (art. 41 LIS y arts. 60 y siguientes RIS).

(=) Cuota diferencial