

Impuesto sobre Sociedades

**21.^a EDICIÓN
ACTUALIZADA (2013)**

tecnos

Impuesto sobre Sociedades

Biblioteca de Textos Legales

CONSEJO ASESOR

Ignacio Arroyo Martínez

Rodrigo Bercovitz Rodríguez-Cano

Enrique Gimbernat Ordeig

Jesús Leguina Villa

Juan Martín Queralt

Impuesto sobre Sociedades

Edición preparada por
CARMELO LOZANO SERRANO
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario
en la Universidad de Valencia

VIGÉSIMA PRIMERA EDICIÓN

tecnos

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del Copyright.

Primera edición electrónica, 2013
www.tecnos.es

© de notas e índices, CARMELO LOZANO SERRANO, 1984
© de la edición, EDITORIAL TECNOS (GRUPO ANAYA, S. A.), 2013
Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid
ISBN: 978-84-309-5983-9
Edición en versión digital 2013

ÍNDICE SISTEMÁTICO

Nota a la vigésima primera edición Pág. 9

I. NORMAS GENERALES

- § I.1. **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo**, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* de 11 de marzo de 2004; corrección de errores en *BOE* de 25 de marzo) 13
- § I.2. **Real Decreto 1.777/2004, de 30 de julio**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* de 6 de agosto de 2004) 263

II. FUNDACIONES Y MECENAZGO

- § II.1. **Ley 49/2002, de 23 de diciembre**, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (*BOE* de 24 de diciembre de 2002) 397
- § II.2. **Real Decreto 1.270/2003, de 10 de octubre**, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (*BOE* de 23 de octubre de 2003) 435

III. COOPERATIVAS

- § III.1. **Ley 20/1990, de 19 de diciembre**, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (*BOE* de 20 de diciembre de 1990) 453
- § III.2. **Real Decreto 1.345/1992, de 6 de noviembre**, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que

regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas (<i>BOE</i> de 5 de diciembre de 1992)	487
---	-----

IV. SOCIEDADES COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO (SOCIMI)

§ IV.1. Ley 11/2009, de 26 de octubre , por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (<i>BOE</i> de 27 de octubre de 2009)	493
Índice analítico	513

NOTA A LA VIGÉSIMA PRIMERA EDICIÓN

En los dos años transcurridos desde la anterior edición de esta obra, numerosas han sido las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades. La inmensa mayoría de ellas, y también las más significativas, por la vía de Decretos-Leyes que han afectado a casi todos los elementos cuantitativos del impuesto, pese a las cautelas con que la Constitución configura esta fuente normativa y los límites a su uso que ha declarado reiteradamente el Tribunal Constitucional.

En cuanto a su contenido, aunque parecen modificaciones menores sobre aspectos concretos de la regulación, su visión de conjunto revela claramente la orientación de las reformas. Por resumirlas en una sola cifra, basta recoger las del Libro Amarillo que acompaña a la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013. Su resumen cifrado es que el coste recaudatorio directo de tales modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades para este año es de 2.757 millones de euros, 6 millones más de los 2.571 millones en que se prevé aumentar la recaudación por el IRPF y muy lejos, desde luego, de los más de 8.500 millones en que se prevé aumentar la recaudación del IVA. Dicho en otros términos, la contribución fiscal se desplaza hacia el IRPF –con su enorme desigualdad en cuanto a las rentas que lo soportan efectivamente, las del trabajo en más de un 80 por 100– y hacia los consumidores, mientras se disminuye el gravamen sobre las empresas societarias, cuyo tipo efectivo se sitúa por la propia AEAT en torno al 10 por 100. No son de extrañar los datos de este año si se considera que desde que empezó a apuntar la crisis económica en el verano de 2007, el coste directo de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades arroja una disminución neta del tributo en más de 5.100 millones de euros, con independencia de la pérdida de recaudación imputable a la caída de bases imponibles como efecto de la crisis.

Aun así, el Impuesto sobre Sociedades continúa siendo una pieza clave del sistema tributario y en esa medida no cabe renunciar a que su diseño y sus modificaciones sigan la coherencia y la técnica normativa exigibles a los tributos más significativos.

I. NORMAS GENERALES

**§ I.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004,
DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA
EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

(BOE de 11 de marzo de 2004; corrección de errores
en BOE de 25 de marzo)

La disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de quince meses a partir de la entrada en vigor de esta ley los textos refundidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades.

Esta delegación legislativa tiene el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera

formulación de un texto único y no incluye una autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos.

Esta habilitación tiene por finalidad incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes.

En ejercicio de tal autorización, se elabora este real decreto legislativo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

II

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* el 28 de

diciembre de 1995, tuvo como causas principales las reformas de la legislación mercantil y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas llevadas a cabo en años anteriores, así como la apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales y la evolución de los sistemas tributarios en los países de nuestro entorno.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 1996, ha experimentado importantes modificaciones, entre las que cabe destacar las introducidas por las siguientes normas:

a) La Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, que estableció el nuevo régimen de deducción por doble imposición interna regulado en el artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, así como el régimen jurídico del tributo que gravó las revalorizaciones realizadas al amparo del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

b) Las Leyes 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas y otras Normas Tributarias, y 41/1998, de 9 de diciembre, de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. Estas normas supusieron la regulación separada de la tributación de los no residentes respecto de las personas físicas y jurídicas residentes en España.

c) La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, que estableció la no integración en la base imponible de las rentas correspondientes al prestamista en determinadas operaciones de préstamo de valores, amplió el plazo para el cómputo de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y estableció la no retención de los rendimientos derivados de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital.

d) La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modificó, entre otros aspectos del impuesto, el tratamiento de la tributación de los beneficios extraordinarios y del régimen de consolidación fiscal.

e) La mencionada Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que suprimió el régimen de transparencia fiscal interna y creó el

régimen de las sociedades patriomoniales.

f) La Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, que estableció el régimen fiscal de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

g) Y, finalmente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que ha introducido diversas medidas como, por ejemplo, la mejora de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

En el texto aprobado por este real decreto legislativo, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se refunde con diversas normas, algunas de las cuales se integran en su articulado y otras se introducen como disposiciones adicionales y transitorias. Esta distribución se ha efectuado en función de la posibilidad o no de integrar el contenido de cada disposición en la estructura de la normativa básica del impuesto, así como de su alcance más o menos específico y de su vigencia temporal.

En el texto refundido se han eliminado determinadas referencias contenidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que han perdido su vigencia como consecuencia de modificaciones posteriores de la normativa del impuesto.

En primer lugar, conviene destacar la reforma llevada a cabo por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, la cual, en virtud de su disposición derogatoria única, derogó, entre otras normas, el título VII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. En la elaboración de este texto refundido se ha tenido en cuenta lo preceptuado por la disposición adicional primera de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, que aclara cómo debían ser interpretadas las referencias efectuadas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la obligación real de contribuir, dado el nuevo marco normativo que nace con la promulgación de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

Por último, desaparecen las referencias efectuadas a las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal interna, cuyo régimen especial se ha suprimido con la entrada en vigor de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

III

Así, en el articulado del texto refundido se refunden los artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y las siguientes disposiciones:

a) Libertad de amortización para los elementos de in-

movilizado material e inmaterial de las sociedades limitadas laborales, según redacción de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, que se incluye en el párrafo *a)* del apartado 2 del artículo 11.

b) Deducibilidad de los intereses devengados de determinados préstamos participativos de acuerdo con la redacción del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, que se incorpora como apartado 2 del artículo 14.

c) No sujeción de las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia del derecho de rescate y de la participación en beneficios de contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones, contenida en la disposición adicional primera de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y que se incluye como nuevo apartado 4 del artículo 17.

d) Supuestos de rentas que no son objeto de integración en la base imponible, que se añaden, respectivamente, como apartados 5 y 6 del artículo 17:

1.º Las que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

2.º Las procedentes de determinadas subvenciones forestales de acuerdo con la disposi-

ción adicional quinta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

e) Régimen fiscal de las entidades deportivas según lo dispuesto en el apartado primero de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, que se incorpora como nuevo capítulo XVIII del título VII.

f) Obligación de realizar determinados pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades, y obligación de retener o de ingresar a cuenta respecto a las transmisiones de activos financieros de rendimiento explícito, contenidas en el artículo 24 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, incluidas, respectivamente, en los apartados 1 y 6 del artículo 141. También se ha incorporado en los artículos 140 y 141, respectivamente, como sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta a los representantes de las entidades aseguradoras que operan en España en libre prestación de servicios, de acuerdo con el artículo 86.1 y la disposición transitoria decimoséptima de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, y a los representantes

designados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúen en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios.

h) Asimismo, se incorporan al articulado del texto refundido, por razones de sistemática y técnica legislativa, las regulaciones contenidas en la disposición adicional primera de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, relativa a la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores a los sujetos pasivos del impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad, y en la disposición adicional cuarta de la citada ley, relativa a las normas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios. La primera de ellas se ha recogido en el apartado 6 del artículo 83 del texto refundido y la segunda en los apartados 2, 3, 4 y 5 de su artículo 141.

IV

Por su parte, se incorporan como disposiciones adicionales del texto refundido, junto con

las propias de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, las siguientes normas:

a) En la disposición adicional tercera, el tratamiento fiscal de las ayudas de la política agraria y pesquera comunitaria y demás ayudas públicas contenida en la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que se refunde con la disposición adicional décima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

b) En la disposición adicional séptima, los coeficientes de amortización aplicables a las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, en virtud del artículo duodécimo de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre.

V

Finalmente, se incorporan como disposiciones transitorias del texto refundido, junto con las de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, todavía aplicables, las siguientes disposiciones:

a) En el apartado 3 de la disposición transitoria segunda, la regulación contenida en el apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, relativa al régimen fiscal transitorio de las

actividades de investigación y explotación de hidrocarburos; y en su apartado 4, el contenido de la disposición transitoria séptima de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, relativa al régimen transitorio de la modificación del régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos.

b) En la disposición transitoria tercera, en su apartado 2, la regulación contenida en la disposición transitoria novena de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, y en sus apartados 3, 4 y 5 lo establecido en la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, referentes a la reinversión de beneficios extraordinarios.

c) En el apartado 3 de la disposición transitoria séptima, la disposición transitoria sexta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, modificada por la disposición adicional sexta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, relativa a los efectos de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico en las operaciones realizadas por el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

d) En la disposición transitoria octava, en su apartado 2, lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 6/2000,

de 13 de diciembre, sobre deducciones pendientes de los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y, en su apartado 3, lo establecido en la disposición transitoria tercera de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en relación con las deducciones pendientes del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

e) En la disposición transitoria novena, la regulación de la disposición transitoria cuarta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, respecto a las bases imponibles negativas pendientes de compensar en el Impuesto sobre Sociedades.

f) En la disposición transitoria decimocuarta, la regulación establecida por la disposición transitoria decimosexta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, relativo al régimen transitorio de transición a la competencia.

g) En las disposiciones transitorias decimoquinta y decimosexta, el contenido de las disposiciones transitorias primera y segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en las que se regula el régimen fiscal transitorio de las sociedades transparentes.

h) En la disposición transitoria decimoséptima, el apartado 1 de la disposición transitoria única de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, por la que

se exceptúa de las restricciones previstas en el apartado 4 del artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, a los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de valores representativos del capital o de los fondos propios adquiridos con anterioridad al Real Decreto-Ley 8/1996, de 7 de junio.

i) En la disposición transitoria decimoctava, la aplicación del apartado 11 del artículo 128 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, a los activos cuyo período de construcción haya finalizado con anterioridad a 31 de diciembre de 2002.

VI

Conviene señalar que no se integran en el texto refundido, por razones de sistemática y coherencia normativa, aquellas normas de carácter fiscal que, por su contenido especial desde un punto de vista subjetivo, objetivo o temporal, no procede refundir con la normativa de carácter y alcance generales. Éste es el caso de aquellas cuya refundición en este texto originaría una dispersión de la normativa en ellas contenida por afectar a diferentes ámbitos y a varios impuestos, como por ejemplo, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las

Cooperativas, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, relativa a los préstamos de valores, o la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, y la disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, referidas a participaciones preferentes e instrumentos de deuda.

Igualmente no se integran las disposiciones reguladoras de los acontecimientos de especial interés público, tales como, por ejemplo, el Año Santo Jacobeo 2004 o la Copa América 2007.

VII

Este real decreto legislativo contiene un artículo, una disposición adicional, dos disposicio-

nes transitorias, una disposición derogatoria y una disposición final.

En virtud de su artículo único se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con la disposición adicional única, las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del texto refundido.

En la disposición transitoria primera se señala que hasta el 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, continuarán vigentes determinados preceptos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y que hasta dicha fecha las referencias efectuadas en el texto refundido a los preceptos de la nueva Ley General Tributaria se entenderán realizadas a los correspondientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en los términos que disponía la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

En la disposición transitoria segunda se establece que hasta el 1 de septiembre de 2004, fecha de entrada en vigor de

la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, continuarán vigentes determinados preceptos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y que a los procedimientos concursales que se encuentren en tramitación en la citada fecha se les seguirán aplicando dichos preceptos.

En la disposición derogatoria se recogen las normas que se refunden en este texto, sin perjuicio de aquellas otras que, siendo también objeto de refundición, son derogadas en los reales decretos legislativos que aprueban los textos refundidos de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes, por afectar en mayor medida a uno de estos impuestos. Asimismo, se deroga la disposición transitoria séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por haber sido incorporada a la disposición transitoria segunda de este real decreto legislativo.

Por último, en la disposición final única se establece que la entrada en vigor del real decreto legislativo y del texto refundido que se aprueba será el día siguiente al de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, salvo algunos casos excepcionales derivados de la entrada en vigor de

