



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

El Impuesto de Sociedades: comparativa entre el
territorio común y las comunidades forales

Autor/es

María Esain Serrano

Director/es

María Jesús Mancebón Torrubia

Facultad de Economía y Empresa
2024

Índice

1. Introducción.....	5
2. Comparativa de la legislación del régimen general y foral: los elementos cualitativos de la obligación tributaria.....	7
2.1.1. Ámbito de aplicación del impuesto	7
2.1.2. Hecho imponible.....	9
2.1.3. Sujetos pasivos: contribuyentes.....	9
2.1.4. Exenciones.....	10
2.1.5. Período impositivo y devengo	12
3. Comparativa de la legislación del régimen general y foral: los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.....	14
3.1. Base imponible.....	16
3.2. Correcciones por diferencias entre los criterios contable y fiscal.....	17
3.2.1. Imputación temporal de ingresos y gastos	17
3.2.2. Ajustes por amortización.....	18
3.2.3. Ajustes en relación con las deudas derivadas de posibles insolvencias de los deudores	20
3.2.4. Provisiones y otros gastos	21
3.2.5. Gastos fiscalmente no deducibles	22
3.2.6. Límite de deducción de gastos financieros	22
3.3. Reducciones de la base imponible	23
3.4. Reducción por creación de reserva de capitalización.....	23
3.5. Reducción por creación de una reserva de capitalización	24
3.6. Compensación de bases imponibles negativas	24
3.7. Tipo de gravamen.....	24
3.8. Cuota íntegra y deducciones en la cuota íntegra.....	25
3.8.1. Deducción para evitar la doble imposición	26
3.8.2. Bonificaciones	27
3.8.3. Deducciones por incentivo	28
3.9. Pagos fraccionados	29
3.10. Deducción de los pagos a cuenta	30

4.	Declaraciones	30
5.	Devolución.....	31
6.	Comparativa de liquidación del impuesto en los tres territorios fiscales: una simulación	31
6.1.	Supuesto de hecho	31
6.2.	Liquidación en el territorio general	32
6.3.	Liquidación en Navarra	33
6.4.	Liquidación en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya	35
7.	Conclusiones	37
8.	Bibliografía	39

Listado de abreviaturas utilizadas

AEAT Agencia Estatal de Administración tributaria.

BI Base Imponible.

BL Base Liquidable.

DT Disposición Transitoria.

EP Establecimiento Permanente.

ERD Entidades de Reducida Dimensión.

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

I+D Investigación y Desarrollo.

I+D+i Investigación y Desarrollo e Innovación.

INCN Importe Neto de la Cifra de Negocios.

IGAE Intervención General de la Administración del Estado.

IS Impuesto sobre Sociedades.

LIS Ley del Impuesto sobre Sociedades.

LGT Ley General Tributaria.

PGC Plan General de Contabilidad.

PyG Pérdidas y Ganancias.

Ss. Siguietes.

UTE Unión Temporal de Empresas.

TG Tipo de gravamen.

1. Introducción

El objeto del presente trabajo consiste en la comparación de las normativas de los territorios general y forales del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de valorar el impacto que puede tener la capacidad normativa de los tres territorios analizados sobre la cuota diferencial del impuesto. En concreto, en el trabajo se compara la normativa fiscal del impuesto de sociedades vigente en el territorio general con la que se aplica en las comunidades forales de Navarra y el País Vasco. Para valorar el impacto de las diferencias normativas sobre la cuota final de un contribuyente, se realizará una simulación comparativa del cálculo del mismo.

El Impuesto de Sociedades, es en un tributo de carácter directo, al igual que otros impuestos como el IRPF o Impuesto sobre el Patrimonio. Su naturaleza es personal y grava la renta obtenida por las entidades jurídicas. Se trata de un impuesto centralizado, salvo lo que concierne a los territorios forales de Navarra y País Vasco.

La descentralización impositiva tuvo lugar a partir de la promulgación de la Constitución Española de 1978 y se produjo de manera simultánea a la reforma fiscal, a pesar de que la descentralización tributaria no concede a los territorios forales una autonomía real tributaria. La Constitución Española, en su Disposición Adicional Primera, ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. Tal y como se explica en el trabajo de Hernández González-Barreda (2018) las comunidades forales tienen una mayor capacidad fiscal. Esto es así debido a su limitada aportación al resto del territorio general, lo que genera que en Navarra y en el País Vasco la financiación pública por habitante sea notablemente superior al resto del territorio nacional. Por otro lado, el resto de los territorios que se encuentran fiscalmente centralizados en una Hacienda Pública estatal pueden tener ventajas como garantizar con mayor eficiencia el volumen de suministro de los servicios públicos o estabilizar la economía. Concretamente, el trabajo de Redondo Benito (2015) tras analizar argumentos acerca de la descentralización o no del Impuesto sobre sociedades, llega a la conclusión de que es más ventajoso no descentralizar el mismo, ya que es un impuesto estabilizador, tiene una alta movilidad y, por último, el principio del beneficio solamente se cumple en niveles centrales por la parte correspondiente al propietario. La descentralización, en materia financiera y tributaria, se materializa en los territorios forales en la existencia del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. De esta forma se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales ordenando, a su vez, la actuación de los regímenes forales en el marco de la Constitución y los Estatutos de autonomía.

En el territorio general de España, el impuesto encuentra su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución Española, donde se exige la contribución de todos los españoles al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. La Ley actual presenta la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades ya existente desde el año 1996. El resultado contable continúa siendo el elemento más relevante, además de que constituye el punto de partida del cálculo del impuesto. Las reglas principales de estructura actual del IS, en relación con los principios de transparencia, neutralidad, coordinación internacional, sistematización y competitividad se establecieron en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Estableció como

novedad el hecho de determinar la base imponible de una manera sintética partiendo del resultado contable. El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, posteriormente, se aprobó con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica, además de claridad del sistema tributario. Su finalidad era lograr integrar en una misma normativa, salvo excepciones, todas las disposiciones que afectaban al Impuesto sobre Sociedades. La comparación de las normativas de cada territorio aplicables al Impuesto sobre Sociedades requiere del análisis de los elementos tributarios más relevantes.

El Impuesto de Sociedades aplicable al territorio general en este momento se encuentra regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, como hemos mencionado anteriormente, los territorios forales poseen su propia regulación del impuesto. La Comunidad Foral de Navarra lo regula en la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, modificada posteriormente por la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre. Reglamentariamente la regulación del impuesto se desarrolla mediante el Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre.

Respecto al País Vasco, cada una de sus tres provincias regula el IS mediante su propia normativa, la cual es la siguiente:

- Álava: Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Guipúzcoa: Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa y Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Vizcaya: Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades y Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre.

En lo que sigue, analizaremos de manera conjunta lo dispuesto en la normativa de cada una de las provincias del País Vasco, dado que son prácticamente de idéntico contenido, pero siendo cada una de ellas aplicable a su propia provincia. Tanto la normativa de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya presentan tanto la misma estructura como igual contenido en sus artículos, no pudiendo apreciar diferencia alguna respecto a los mismos.

La estructura del trabajo es la siguiente. El epígrafe 2 consiste en una comparación del régimen general y foral en relación con los elementos cualitativos de la obligación tributaria, analizando la comparación de los elementos cuantitativos en el tercer epígrafe. Posteriormente, una vez analizados otros aspectos como las declaraciones y la devolución del impuesto (epígrafes 4 y 5), en el sexto epígrafe del trabajo se desarrolla una comparativa de liquidación del impuesto partiendo de un mismo supuesto de hecho en los tres territorios forales mediante una simulación.

2. Comparativa de la legislación del régimen general y foral: los elementos cualitativos de la obligación tributaria

Los elementos cualitativos de la obligación tributaria son aquellos que no son susceptibles de cuantificación económica. A este grupo pertenecen los siguientes elementos: el ámbito de aplicación del impuesto, el hecho imponible, el sujeto pasivo, las exenciones y, por último, el periodo impositivo y el devengo.

2.1.1. Ámbito de aplicación del impuesto

El artículo 2 de la Ley del Impuesto de Sociedades vigente, en adelante **LIS**, señala que el ámbito de aplicación espacial del Impuesto es todo el territorio español sin perjuicio de lo establecido en la normativa de la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La Ley del Impuesto navarra en su artículo 2 remite los criterios del ámbito de aplicación a la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre en Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Según lo establecido en su artículo 19, tal y como refleja la tabla n.º 1 se aplicará la normativa foral navarra:

- A los sujetos pasivos que deban tributar de manera exclusiva en Navarra según lo establecido en el artículo 19 del Convenio y mencionados a continuación.
- A los sujetos pasivos que tributen tanto en territorio general como en Navarra se le aplicará dicha normativa en el caso de que en Navarra se ubique su domicilio fiscal. En el caso de que el domicilio fiscal se ubique en Navarra, pero hubiera realizado en el ejercicio anterior al menos el 75% de sus actividades en territorio común, deberá tributar conforme a la LIS. La misma lógica se aplica en caso contrario, si una entidad tiene domicilio fiscal en territorio común, pero realiza al menos el 75% de sus actividades en Navarra se aplicará la normativa foral (con la excepción de que se trate de entidades que formen parte de un grupo fiscal).

Situación	Domicilio fiscal	Lugar de tributación del sujeto pasivo	Porcentaje del volumen de operaciones realizadas en territorio común (ejercicio anterior)	Normativa aplicable
Art. 18.1	Indiferente	Navarra	Indiferente	Foral navarra
Art. 18.2	Indiferente	Ambas administraciones	< 75%	La de su domicilio fiscal
Art. 18.2	Indiferente	Ambas administraciones	≥ 75%	Territorio común
Art 18 in fine	Territorio común	Ambas administraciones	< 25%	Foral navarra ¹

Tabla n.º 1. Normativa aplicable tributación en Navarra y territorio general.

¹ Salvo que se trate de entidades que formen parte de un grupo fiscal, aplicarán la normativa común.

No es lo mismo la ley aplicable al impuesto sobre sociedades que el territorio competente para exigir el mismo. La tabla n.º 2 refleja los supuestos en los que la Comunidad Foral de Navarra exige el pago del Impuesto sobre Sociedades, tal y como regula el artículo 19 del Convenio Económico:

Situación	Domicilio fiscal	Territorio de realización de la actividad	Volumen total de operaciones en el ejercicio anterior
Art. 19.1.a)	Navarra	Indiferente	≤ 10.000.000 €
Art. 19.1.b)	Indiferente	Navarro	> 10.000.000 €

Tabla n.º 2. Supuestos en los que Navarra es competente para exigir el pago del IS.

En el caso del territorio vasco, cada una de las tres provincias al tener su propia normativa del impuesto establece el ámbito de aplicación de cada una de ellas de la manera siguiente:

La normativa foral de Álava, Guipúzcoa o Vizcaya se aplicará en los siguientes supuestos:

- Cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en dicho territorio, salvo en el caso de que el volumen de operaciones sea superior a diez millones de euros en el ejercicio anterior o, en dicho ejercicio, se hubiera realizado en territorio común al menos el 75% dichas operaciones. Además, también se exceptúan de la aplicación de esta normativa las entidades que tengan domicilio fiscal en una provincia vasca, pero realicen la totalidad de sus operaciones en una o en las otras dos provincias.
- Cuando el contribuyente tenga domicilio fiscal en otra de las dos provincias vascas y cumplan los siguientes requisitos:
 - Volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a diez millones de euros.
 - Al menos el 75% de las operaciones se hubieran realizado en territorio vasco.
 - En la provincia de la normativa aplicable se hubiera realizado la mayor parte del volumen de operaciones respecto a las otras dos provincias.
- Cuando el contribuyente tenga domicilio en territorio común y se cumplan los mismos requisitos que en apartado anterior.

Por último, la Diputación Foral de la correspondiente provincia vasca podrá exigir el pago del impuesto en los siguientes supuestos:

- De manera exclusiva si el contribuyente tiene su domicilio fiscal en dicha provincia y el volumen total de operaciones del ejercicio anterior sea inferior a diez millones de euros.
- De manera proporcional al volumen de operaciones realizado en la provincia en el ejercicio anterior cuando éste exceda de diez millones de euros.

2.1.2. Hecho imponible

El hecho imponible de un impuesto es la realización de un presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal (artículo 20 Ley General Tributaria). En el caso del IS, la regulación del hecho imponible para el territorio común se encuentra en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, como allí se destaca, está constituido por la obtención de renta por parte del contribuyente, independientemente de su fuente y origen. La normativa foral aplicable a Navarra y a cada una de las tres provincias vascas contempla una idéntica definición.

2.1.3. Sujetos pasivos: contribuyentes

Son sujetos pasivos del impuesto los contribuyentes que tienen su domicilio fiscal en el territorio correspondiente. En el territorio común la LIS, en su artículo 7, identifica a 11 entidades como contribuyentes del impuesto. En concreto, señala que son contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, las sociedades agrarias de transformación, los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización, los fondos de garantía de inversiones, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común y, por último, los Fondos de Activos Bancarios.

En el mismo artículo se señala que los contribuyentes tributarán de acuerdo con la renta obtenida en su totalidad, indistintamente del lugar donde se genere y la residencia del pagador.

La normativa foral navarra y vasca definen al contribuyente de manera similar, si bien en Navarra no se incluyen como contribuyentes los fondos de garantía de inversiones ni las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (artículo 10 de la normativa navarra), y en el País Vasco tampoco se incluyen estos últimos (artículo 11 de la normativa de cada provincia vasca). En las comunidades forales, sin embargo, sí que figuran como contribuyentes del impuesto los grupos fiscales.

En los tres casos, el sometimiento al impuesto depende del domicilio fiscal de la entidad contribuyente. Los criterios que definen el domicilio fiscal son idénticos en el régimen común y en el foral. De acuerdo con la LIS, una entidad es residente en territorio español siempre que cumpla con al menos uno de los siguientes tres requisitos:

- Constitución conforme a leyes españolas.
- Domicilio social en territorio español.
- Sede de dirección efectiva en territorio español.²

² Se considera sede de dirección efectiva en territorio español si allí radica la dirección y el control del conjuntos de sus actividades.

Por su parte, el domicilio fiscal del contribuyente corresponde, en el territorio español, con el domicilio social, siempre y cuando allí radique la dirección y el control de sus actividades. Cuando no pueda considerarse un domicilio fiscal, se entenderá que es en el que radique mayor parte del inmovilizado.

La normativa foral navarra respecto a la determinación del domicilio fiscal remite al Convenio Económico. El artículo 8.1.b) del mismo señala que se consideran fiscalmente domiciliadas en Navarra las personas jurídicas que allí:

- Tengan su domicilio social y se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- En defecto del anterior requisito, al igual que sucede en el territorio general, radique allí el mayor valor de su inmovilizado.

El territorio vasco establece la residencia en el artículo 11.2 y el domicilio fiscal en su artículo 4, siendo la regulación de este último idéntico al de Navarra.

2.1.4. Exenciones

Este apartado hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran exentos del impuesto, es decir, los que no tienen que presentar liquidación o sólo deben tributar por una parte de sus ingresos, tal y como se muestra en la tabla n.º 3.

	Totalmente exentos	Parcialmente exentos
Territorio general (art. 9 LIS)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales. ▪ Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. ▪ El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones. ▪ Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social. ▪ El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. ▪ Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro ▪ Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. ▪ Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores. ▪ Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización. ▪ Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio. ▪ Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas. ▪ Los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de

	<p>las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.</p> <ul style="list-style-type: none"> Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales. El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas. 	<p>julio, sobre financiación de los partidos políticos.</p>
<p>Navarra</p> <p>(art. 13 normativa foral)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Las Administraciones Públicas Territoriales, así como los Organismos o Entidades autónomos de análogo carácter, y los Entes públicos vinculados o dependientes de las mencionadas Administraciones Públicas, con excepción de las sociedades públicas. Las Entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social. 	<ul style="list-style-type: none"> Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio. Las entidades parcialmente exentas y los partidos políticos regulados en el capítulo IX del título VIII, en los términos previstos en dicho régimen tributario especial.
<p>País Vasco</p> <p>(art. 12 normativa foral)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Las Administraciones públicas territoriales, así como sus organismos autónomos y entidades u organismos de derecho público de carácter análogo a éstos. Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social. Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Euskaltzaindia- Real Academia de la Lengua Vasca, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País-Euskal Herriaren Adiskideen Elkarte, Eleizbarrutiko «Estanislao J. Labayru» Ikastegia- Instituto Diocesano «Estanislao J. Labayru y la Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico «Ad Concordiam». 	<ul style="list-style-type: none"> Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales y profesionales, las cámaras oficiales, las cofradías de pescadores, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos. Los fondos de promoción de empleo. Las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Tabla n.º 3. Exenciones (continuación).

2.1.5. Período impositivo y devengo

Tanto en el territorio general como en Navarra y el País Vasco el periodo impositivo abarca el ejercicio económico de la entidad, no teniendo por qué corresponder con el año natural pero no pudiendo exceder de 12 meses. Además, la normativa general y la navarra establecen tres supuestos en los que el periodo impositivo finaliza:

- La entidad se extinga
- Cambio de residencia cuando la entidad pasa de ser residente en España a serlo en el extranjero.
- La entidad se transforme jurídicamente de manera que pase a no estar sujeta al Impuesto de Sociedades.
- La entidad se transforme jurídicamente, modifique sus estatutos o su régimen jurídico y como consecuencia el tipo de gravamen se vea afectado o deba aplicarse un régimen tributario diferente.

El devengo consiste en el momento concreto que se considera realizado el hecho imponible (la obtención de renta por parte del contribuyente) dando así lugar a la obligación tributaria. La Ley aplicable al territorio general y las Leyes forales establecen como devengo el último día del periodo impositivo.

Una vez analizados los elementos cualitativos del impuesto de sociedades en los tres territorios objeto de atención en este trabajo, y antes de comenzar la comparativa de los elementos cuantitativos, nos parece importante dedicar un espacio a la manera en que se clasifican las empresas en la normativa estatal y en la foral, dado que los criterios no son coincidentes y parte de la regulación de los aspectos cuantitativos varía en función del tamaño de la sociedad.

La normativa de cada uno de los territorios analizados establece los siguientes tipos de empresa dependiendo de factores como, por ejemplo, el Importe Neto de la Cifra de Negocios, número de trabajadores o tamaño del activo. La clasificación no coincide en ninguno de los territorios, el territorio general contempla la existencia entidades de reducida dimensión (ERD), el territorio navarro las microempresas y pequeñas empresas y, el territorio vasco, las mismas que el territorio navarro y, además, las medianas empresas.

Los tipos de empresas de tamaño reducido, dependiendo del territorio, reflejados en la tabla n.º 4, presentan las características enumeradas a continuación. Además, las empresas que no cumplan los requisitos anteriores aplicarán las disposiciones generales establecidas en cada una de las normativas.

Territorio	Tamaño de la empresa	Características
Territorio común (Art. 10 LIS)	Entidades de Reducida Dimensión (ERD)	INCEN en el periodo impositivo anterior inferior a 10.000.000 €
Navarra (Art. 12 normativa foral)	Pequeña empresa	Realización de una actividad económica. INCEN del periodo impositivo anterior inferior a 20.000.000 €. No sea participada (directa o indirectamente en más de un 25% por entidades que no cumplan el requisito anterior.
	Microempresa	Tener el carácter de pequeña empresa. INCEN del periodo impositivo anterior igual o inferior a 1.000.000 €.
País Vasco (art. 13 de la normativa foral)	Mediana empresa	Realización una actividad económica. Activo no supere los 43.000.000 € o su volumen de operaciones no supere los 50.000.000 €. Promedio de su plantilla inferior a 250 empleados. No sea participada (directa o indirectamente en más de un 25% por entidades que no cumplan todos los requisitos anteriores.
	Pequeña empresa	Realización una actividad económica. Activo o volumen de operaciones no supere los 10.000.000 € Promedio de su plantilla inferior a 50 empleados. No sea participada (directa o indirectamente en más de un 25% por entidades que no cumplan todos los requisitos anteriores.
	Microempresa	Realización de una actividad económica. Activo o volumen de operaciones no supere los 2.000.000 €. Promedio de su plantilla inferior a 10 empleados. No sea participada (directa o indirectamente en más de un 25% por entidades que no cumplan todos los requisitos anteriores.

Tabla n.º 4. Tipos de empresas según su tamaño.

3. Comparativa de la legislación del régimen general y foral: los elementos cuantitativos de la obligación tributaria

Los elementos cuantitativos del impuesto son los que configuran la liquidación del impuesto. En los tres territorios estudiados en el trabajo, el punto de partida de la liquidación está constituido por el resultado contable del ejercicio (el beneficio antes de impuestos de la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad) y, a partir del mismo, se calcula la base imponible la base liquidable y las cuotas (cuota íntegra y cuota líquida). En los territorios forales, una vez calculada la cuota líquida, se introduce una nueva magnitud, cuota efectiva (no existente en el territorio general). Por último, la cuota diferencial establece en todos los territorios analizados el importe a pagar por el impuesto.

A continuación, la tabla n.º 5 presenta el esquema de liquidación del IS en los tres territorios objeto de atención. Como se puede observar, la estructura de la liquidación del IS en Navarra presenta una estructura más compleja que la del territorio común. Se introduce el término de cuota efectiva (la cual no puede ser negativa) y existe un mayor número de deducciones de la cuota líquida. No se contemplan reducciones por la reserva de nivelación ni de capitalización. En cuanto a la normativa del impuesto de sociedades de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, ésta tiene la particularidad de no contemplar bonificaciones aplicables a la cuota íntegra, ni tampoco contemplan, al igual que en Navarra, las reducciones por creación de reserva de nivelación o capitalización. La liquidación del impuesto en el País Vasco presenta una estructura más simple que la de los otros territorios fiscales.

TERRITORIO GENERAL

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (positivo o negativo)
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal
= **Base Imponible antes de la reserva de capitalización y la compensación de bases impositivas negativas**
- Reducción por reserva de capitalización (art. 25 LIS)
- Compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores
= **Base imponible**
± Reducción por reserva de nivelación ERD (art. 105 LIS)
= Base imponible tras la reserva de nivelación
* Tipo de gravamen (art. 29 LIS)
= **CUOTA ÍNTEGRA**
- Bonificaciones:
- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (art. 33 LIS)
- Bonificación por prestación de servicios públicos locales (art. 34 LIS)
- Deducciones para evitar la doble imposición:
- Deducción por doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS)
- Deducción por doble imposición económica internacional (art. 32 LIS)
= **CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA**
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:
- Deducción por actividades de I+D+i (art. 35 LIS)
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS)
- Deducción por creación de empleo con contratos por tiempo indefinido de apoyo a emprendedores del art. 4 de la Ley 3/2012 (art. 37 LIS)
- Deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS)
- Deducción por inversiones realizadas por actividades portuarias (art. 38 bis LIS)
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social (art. 38 ter LIS)
= **CUOTA LÍQUIDA POSITIVA** (posible cuota mínima para algunos contribuyentes, art. 30 bis LIS)
- Deducciones de pagos a cuenta:
- Retenciones e ingresos a cuenta (art. 128 LIS)
- Pagos fraccionados (art. 40 LIS)
= **CUOTA DIFERENCIAL**

NAVARRA

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (positivo o negativo)
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal
= **Base imponible**
- Reducciones (art. 42 Ley 26/2016):
- Reducción del art. 13.5 de la Ley reguladora del régimen fiscal de las cooperativas.
- Reducción del primer y segundo periodo impositivo con BI positiva, en los 5 primeros periodos impositivos desde el inicio de la actividad (disposición adicional tercera 3. e) Ley 26/2016)
- Reducción de bases liquidables negativas (art. 43 Ley 26/2016)
- Reducción por dotación a la reserva especial para inversiones (art. 44 Ley 26/2016)
= **Base liquidable**
* Tipo de gravamen (art. 51 Ley 26/2016)
= **CUOTA ÍNTEGRA**
- Bonificaciones:
- Bonificación por prestación de determinados servicios públicos (art. 54 Ley 26/2016)
- Bonificación aplicable a las cooperativas especialmente protegidas y a las explotaciones asociativas prioritarias (art. 55 Ley 26/2016)
- Deducciones para evitar la doble imposición:
- Deducción por doble imposición jurídica internacional (art. 56 Ley 26/2016)
- Deducción por doble imposición económica internacional (art. 57 Ley 26/2016)
= **CUOTA LÍQUIDA POSITIVA**
- Deducciones (art. 43 Ley 26/2016)
- Impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS
- Impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por distribución de dividendos o participación en beneficios
- Deducciones por incentivos:
- Deducción para incentivar inversiones en inmovilizado material (art. 58 Ley 26/2016)
- Deducción para incentivar la realización de determinadas actividades (art. 61 y ss. Ley 26/2016):
- Realización de actividades de I+D+i tecnológica
- Participación en proyectos de I+D o innovación tecnológica
- Gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio
- Inversiones en instalaciones de energías renovables y movilidad eléctrica
- Deducción por inversiones en inmovilizado material nuevo afecto a proyectos de desarrollo sostenible y de protección y mejora del medio ambiente (art. 64 Ley 26/2016)
- Deducción por inversiones en películas cinematográficas y otras obras audiovisuales (art. 65 Ley 26/2016)
- Deducción por participación en producción de películas cinematográficas y otras obras audiovisuales (art. 65 bis Ley 26/2016)
- Deducción por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 65 ter Ley 26/2016)
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (art. 66 Ley 26/2016)
= **CUOTA EFECTIVA POSITIVA**
- Deducciones (art. 69 Ley 26/2016):
- Retenciones a cuenta
- Ingresos a cuenta
- Pagos fraccionados
= **CUOTA DIFERENCIAL**

PAÍS VASCO

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (positivo o negativo)
= **Base Imponible antes de la compensación de bases impositivas negativas, corrección de diferencias causadas por la normativa fiscal y reducción art. 37**
- Compensación de bases impositivas negativas
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal
- Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial (art. 37 Ley 2/2014)
= **Base imponible = Base liquidable** (art. 15.5 Ley 2/2014)
* Tipo de gravamen (art. 56 Ley 2/2014)
= **CUOTA ÍNTEGRA**
- Deducción para evitar la doble imposición (jurídica) (art. 60 Ley 2/2014)
- Deducción por inversiones realizadas por las Autoridades portuarias (art. 60 bis Ley 2/2014)
- Deducción por reversión de medidas temporales 2018 (DT 24ª Ley 2/2014)
= **CUOTA LÍQUIDA POSITIVA**
- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos (art. 61 Ley 2/2014)
- Deducción por actividades de I+D (art. 62 Ley 2/2014)
- Deducción por actividades de innovación tecnológica (art. 63 Ley 2/2014)
- Deducción por participación en proyectos de I+D o innovación tecnológica realizados por entidades innovadoras de nueva creación (art. 64 bis Ley 2/2014)
- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía (art. 65 Ley 2/2014)
- Deducción por creación de empleo (art. 66 Ley 2/2014)
= **CUOTA EFECTIVA POSITIVA**
- Deducciones (art. 68 Ley 2/2014):
- Retenciones a cuenta
- Ingresos a cuenta
- Pagos fraccionados
= **CUOTA DIFERENCIAL**

Tabla n.º 5. Esquema de liquidación del IS en los territorios analizados

3.1. Base imponible

El artículo 50 de la LGT define la base imponible como la cuantía resultante de medir o valorar el hecho imponible. Existen tres tipos de métodos distintos para su valoración, aunque con carácter general se utiliza el primero de ellos:

- Estimación directa
- Estimación objetiva
- Estimación indirecta

El Impuesto de Sociedades no es una excepción y como norma general la base imponible quedará determinada por el método de estimación directa, ajustando fiscalmente el resultado contable. En los casos que la Ley lo determine expresamente se empleará el método de estimación objetiva de acuerdo con los signos, índices o módulos según el sector de actividad de la entidad. El método de estimación indirecta se aplicará subsidiariamente. La normativa foral navarra excluye el método de estimación objetiva, siendo solamente aplicables con carácter general el método de estimación directa y, subsidiariamente, el método de estimación indirecta. Respecto a las normativas forales vascas, la regulación de la base imponible es idéntica a la aplicable al territorio general. El artículo 10 de la LIS señala que la base imponible comprende la renta obtenida por el contribuyente minorada, en su caso, por la compensación por bases imponibles negativas de periodos impositivos previos.

En el esquema de la cuantificación del impuesto (cuadro 1) se puede observar que el cálculo de la base imponible no es el mismo en los tres territorios. En primer lugar, el territorio general permite aplicar una reducción por la creación de una reserva de capitalización, una reducción por creación de una reserva de nivelación (sólo para las entidades de reducida dimensión, según art. 101 de la LIS) y compensar bases imponibles negativas de periodos impositivos previos, esto último al igual que en Navarra y País Vasco (véase Esquema 1. Cálculo de la base imponible en territorio general).

Esquema 1. Cálculo de la base imponible en territorio general.

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (positivo o negativo)
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal (Ajustes al beneficio contable)
= Base Imponible previa
- Reducción por reserva de capitalización (art. 25 LIS)
- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 26 LIS)
= Base imponible

En Navarra no se contempla la reducción por reserva de nivelación aplicable en el territorio general. En el territorio general dicha compensación forma parte del contenido de la base imponible:

Esquema 2. Cálculo de la base imponible en Navarra.

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (positivo o negativo)
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal (Ajustes al beneficio contable)
= Base imponible

La base imponible aplicable en el País Vasco, al igual que en el territorio general como en Navarra contempla las correcciones por diferencias entre la normativa contable y fiscal. Además, también se permite compensar bases imponibles negativas de periodos previos como en el territorio general y no se aplica la reserva de nivelación al igual que ocurre en Navarra. La reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial solamente se contempla en el territorio foral vasco.

Esquema 3. Cálculo de la base imponible en el País Vasco.

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (positivo o negativo)
= Base Imponible previa
- Compensación de bases imponibles negativas
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal (Ajustes al beneficio contable)
- Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial (art. 37 Ley 2/2014)
= Base imponible = Base liquidable (art. 15.5 Ley 2/2014)

Visto el esquema general de cálculo de la Base Imponible (liquidable en el caso de la comunidad navarra), entraremos a continuación en el estudio detallado de cada uno de los elementos intermedios entre el beneficio contable y la base sobre la que se aplica el tipo de gravamen

3.2. Correcciones por diferencias entre los criterios contable y fiscal

Los ajustes al beneficio contable son necesarios debido a la diferencia existente entre la normativa fiscal y contable con respecto al cálculo de los ingresos y gastos de la sociedad. Con ellos se pretende conciliar la manera en que se han contabilizado los ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias y las restricciones al respecto que marca la legislación tributaria del impuesto de sociedades. Esas diferencias se manifiestan en los criterios de imputación temporal de algunos ingresos, las amortizaciones, los criterios sobre las pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias y sobre la deducibilidad de algunos gastos y los gastos financieros y las provisiones. A continuación, explicamos con detalle el tratamiento de estos ajustes en las tres normativas del IS existentes en nuestro país.

3.2.1. Imputación temporal de ingresos y gastos

Respecto a la imputación temporal de ingresos y gastos, las normas relativas a imputación temporal e inscripción contable surgen a raíz de las diferencias contables y fiscales. Las transacciones o hechos económicos que generen ingresos o gastos se imputan en la normativa aplicable al territorio general al periodo impositivo en el que tiene lugar su devengo, independientemente de la fecha de pago o cobro y de acuerdo con la normativa contable y la Ley foral de cada provincia vasca lo define de idéntica manera. La normativa foral navarra remite directamente la aplicación del principio de devengo del PGC. Dicho plan define el devengo, junto con los principios contables restantes en su artículo 3º como *“los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”*.

La regulación de la inscripción contable es una copia exacta en todas las normativas analizadas en la presente comparación. Se determina que los ingresos y los gastos que se encuentren imputados en la cuenta de PyG o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo diferente al que corresponde la imputación temporal, se imputa en el periodo impositivo que corresponda. Además, los gastos que se imputen en la cuenta de PyG o de reservas en un periodo impositivo ulterior al que corresponde la imputación temporal y, los ingresos imputados en dichas partidas en un periodo impositivo previo han de cumplir una norma particular. Deberán imputarse en el periodo impositivo en el que la imputación contable haya tenido lugar, salvo que la cuantía a tributar sea menor a la de aplicar la norma general.

3.2.2. Ajustes por amortización

En las correcciones de valor por amortizaciones, las sociedades a las que resulte de aplicación la LIS del territorio general podrán deducir las cuantías amortizadas de tres tipos de activos: inmovilizado material, inmovilizado intangible e inversiones inmobiliarias. Se exige que la pérdida de valor sea a causa de una depreciación efectiva que se produzca en elementos de funcionamiento como consecuencia de su uso, disfrute u obsolescencia. La Ley en su artículo 12 recoge, además, cinco supuestos en los que se considera que se produce depreciación efectiva:

- Cuando se apliquen los coeficientes de amortización lineal de la tabla del art. 12.1.a) LIS.
- Cuando se aplique un porcentaje contante sobre el valor pendiente de amortización
- Cuando se aplique el método de los números dígitos
- Cuando el contribuyente justifique su importe

El Inmovilizado intangible deberá amortizarse según su vida útil, pero en el caso que no pudiera estimarse de manera fiable, dicha amortización podrá deducirse siempre y cuando no exceda de la veinteava parte de su importe total. El fondo de comercio será amortizable anualmente con el límite de la veinteava parte del importe.

Por otro lado, la normativa permite la libertad de amortización de diversos elementos regulados en los siguientes cinco supuestos:

- Inmovilizado material, inmovilizado intangible e inversiones inmobiliarias pertenecientes a sociedades limitadas laborales y sociedades anónimas laborales afectos y adquiridos durante los cinco primeros años.
- Inmovilizado material e inmovilizado intangible (excluidos los edificios) afectos a actividades I+D. Los edificios podrán amortizarse linealmente durante 10 años en proporción a su afección a actividades I+D
- Gastos I+D que se activen como Inmovilizado intangible.
- Inmovilizado material o intangible de entidades calificadas como explotaciones asociativas prioritarias.
- Inmovilizado material nuevo, con valor unitario menor a 300€ y con límite de 25.000€.

La Comunidad Foral de Navarra regula la amortización del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, del inmovilizado intangible y la libertad de amortización respectivamente en sus artículos 16, 17 y 18 de la Ley foral del impuesto. Para considerar que se ha producido una depreciación efectiva debe cumplirse con uno de los siguientes cuatro supuestos:

- Resultado de aplicar los coeficientes de la tabla de amortización regulados en el Reglamento del impuesto en su artículo tercero.
- Se aplique un método de amortización degresiva.
- Sea acorde con un plan formulado por el contribuyente y, además, aceptado por la Hacienda Tributaria de Navarra.
- El contribuyente justifique el importe.

La amortización tendrá comienzo, al igual que en el territorio general, cuando el activo se ponga en funcionamiento. Además, no pueden aplicarse para un mismo elemento distintos métodos de amortización.

El inmovilizado intangible tiene como diferencia el límite anual máximo deducible de amortización, siendo en el territorio general de la veintava parte del importe (artículo 12.2 LIS) y la décima parte del mismo en Navarra (artículo 17.1 de la normativa foral). El fondo de comercio también presenta el límite de la décima parte del importe, en vez de la veintava parte. Por último, respecto a la libertad de amortización, encontramos los mismos supuestos aplicables al territorio general a excepción del último. Los elementos del inmovilizado material, con valor unitario igual o inferior a 1.800€ sin límite, a diferencia del máximo de 300€ unitarios con el límite de 25.000€ aplicable al territorio general.

La regulación de cada una de las provincias del País Vasco relativa a la amortización resulta más extensa. En primer lugar, en su artículo 16, señala las normas generales y encontramos las primeras diferencias respecto a los supuestos de depreciación efectiva, siendo éstos solamente tres:

- Cuando se apliquen los coeficientes de la tabla de amortización del artículo 17 al elemento del inmovilizado material o la inversión inmobiliaria.
- Cuando, al igual que en Navarra, se ajuste a un plan que sea formulado por el propio contribuyente y aceptado por la Administración Tributaria.
- Cuando, al igual que en el territorio general y en Navarra, el contribuyente justifique el importe.

Por su parte, cuando no pueda estimarse la dotación del inmovilizado intangible, el límite anual máximo de amortización será, al igual que en Navarra, de la décima parte del impuesto (artículo 20.1 de la normativa foral). El fondo de comercio como norma general no será deducible a diferencia del territorio general y navarro. La libertad de amortización se contempla en los siguientes supuestos:

- Inmovilizado (tanto material como intangible) con un valor unitario igual o inferior a 1.500€.
- Inmovilizado material, elementos nuevos. Además, los que se afecten a reducir el impacto contaminante de la empresa

- Inmovilizado (material e intangible) excluidos los edificios afectos a actividades I+D, los cuales se pueden amortizar durante 10 años a partes iguales en proporción a la parte afecta a dicho tipo de actividades.
- Inmovilizado (material o intangible) afectos a la limpieza de suelos contaminados.

Como podemos observar, las tres provincias vascas permiten libertad de amortización a elementos destinados a reducir el impacto ambiental de la actividad de la empresa. Por su parte, la legislación en esta norma incluye un artículo respecto a la libertad de amortización de elementos nuevos de inmovilizado adquiridos en los años 2009 y 2010.

3.2.3. Ajustes en relación con las deudas derivadas de posibles insolvencias de los deudores

Los deterioros consisten en la corrección del valor de los elementos patrimoniales debida a su depreciación. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos derivadas de posibles insolvencias de deudores (en los tres territorios comparados), cuando se cumpla al menos con uno de los siguientes requisitos:

- Transcurso de seis meses desde que la obligación haya vencido.
- Deudor se encuentre en situación de concurso.
- Se encuentre el deudor en un procedimiento abierto por el delito de alzamiento de bienes.
- La obligación esté judicialmente reclamada o sea objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral.

Por otro lado, encontramos cinco supuestos de pérdidas por deterioro que no son deducibles tanto en el territorio general como en Navarra:

- Inmovilizado material.
- Inversiones inmobiliarias.
- Inmovilizado intangible (incluido el fondo de comercio).
- Valores representativos de participación en capital o fondos propios de ciertas entidades.
- Valores representativos de deuda.

El País Vasco contempla las siguientes deducciones por pérdida de deterioro de: valores representativos de participación de ciertas entidades, participación en entidades residentes en paraísos fiscales, participación de distribución de dividendos o en beneficios de ciertas entidades y, por último, valores representativos de deuda que se encuentren admitidos a cotización en un mercado regulado.

Las diferentes pérdidas por deterioro de créditos no deducibles difieren en los tres territorios. En el territorio general no lo serán las pérdidas de créditos adeudados por entidades de Derecho público, créditos adeudados por personas o entidades vinculadas y

las estimaciones globales de riesgo de insolvencia de clientes y de deudores. En Navarra la lista gastos no deducibles es más extensa y es la siguiente:

- Adeudados por entidades de Derecho público (al igual que en el territorio general y País Vasco).
- Afianzados por entidades de Derecho público, de crédito o sociedades de garantía recíproca (también en País Vasco).
- Asegurados de garantía de naturaleza real.
- Garantizados por contrato de seguro de crédito o caución (al igual que en País Vasco).
- Hayan sido renovados o prorrogados expresamente (también en País Vasco).
- Cobertura de riesgo de posibles insolvencias de personas o entidades relacionadas con el acreedor (País Vasco también).
- Basadas en estimaciones globales de riesgo de insolvencia de clientes y deudores (al igual que en el territorio general y País Vasco).

En País Vasco, además de los señalados anteriormente encontramos que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de los garantizados por derechos reales, por un pacto de reserva de dominio y por derecho de retención. Como podemos observar, se encuentran mayores similitudes entre Navarra y País Vasco que con el territorio general.

3.2.4. Provisiones y otros gastos

Las leyes del Impuesto de Sociedades contemplan una serie de gastos relacionados con provisiones que no resultan deducibles, la siguiente tabla refleja cuáles son en cada uno de los territorios analizados:

Estos gastos, al no ser deducibles, deberán formar parte de la BI en el periodo impositivo en el que la provisión se aplique o se destine el gasto.

Por otro lado, los preceptos también señalan expresamente ciertos gastos vinculados con dichas provisiones que sí resultan deducibles, los cuales son coincidentes en los tres territorios:

- Actuaciones medioambientales: siempre y cuando pertenezcan a un plan aceptado por la AEAT formulado por el contribuyente.
- Relacionados con provisiones técnicas por parte de las entidades aseguradoras.
- Relativos al fondo de provisiones técnicas realizados por sociedades de garantía recíproca.
- Riesgos procedentes de garantías de reparación y revisión.

3.2.5. Gastos fiscalmente no deducibles

A continuación, en la tabla n.º 6 podemos observar la comparación de gastos fiscalmente deducibles según cada territorio:

Tipo de gasto no deducible	Territorio general	Navarra	País Vasco
Presentan retribución de los fondos propios	Art. 15. a)	Art. 23.1. a)	Art. 31.1. a)
Contabilización del IS	Art. 15. b)	Art. 23.1. b)	Art. 31.1. b)
Multas y sanciones penales y administrativas, recargos del periodo ejecutivo y recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo	Art. 15. c)	Art. 23.1. c)	Art. 31.1. c)
Pérdidas del juego	Art. 15. d)	Art. 23.1. d)	Art. 31.1. d)
Donativos y liberalidades	Art. 15. e)	Art. 23.1. e)	Art. 31.1. e)
Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico	Art. 15. f)	Art. 23.1. i)	Art. 31.1. i)
Correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales	Art. 15. g)	Art. 23.1. f)	Art. 31.1. g)
Derivados de deudas con entidades del grupo	Art. 15. h)	Art. 23.1. g)	
Derivados de la extinción de la relación laboral	Art. 15. i)	Art. 23.1. h)	
Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades	Art. 15. k)	Art. 23.1. k)	
Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios	Art. 15. l)	Art. 23.1. l)	
La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Art. 15. m)	Art. 23.1. m)	
Inversiones realizadas por las autoridades portuarias	Art. 15. n)		Art. 31.1. k) ³
Cobertura de Planes y Fondos de Pensiones			Art. 31.1. f)
Contratos de financiación con retribución en parte dineraria y parte en especie (acciones o participaciones)			Art. 31.1. h)

Tabla n.º 6. Gastos fiscalmente no deducibles.

3.2.6. Límite de deducción de gastos financieros

La normativa aplicable al territorio general y la normativa foral de Navarra regulan este epígrafe de manera idéntica. El límite de deducibilidad de gastos financieros netos es del 30% del beneficio operativo del ejercicio⁴. Existe una excepción, siendo deducibles en los gastos financieros netos efectuados en el periodo impositivo del impuesto por cuantía de 1.000.000€ y los que no se hayan deducido

³ Únicamente en Vizcaya.

⁴ El beneficio operativo consiste en el resultado de explotación de la cuenta de PyG minorando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero, el deterioro y el resultado por enajenaciones de inmovilizado. Se suman, con carácter general, los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio.

podrán deducirse en los periodos impositivos sucesivos de manera conjunta con los del periodo impositivo que corresponde hasta los 5 periodos siguientes y siempre que no superen el millón de euros.

Por su parte, la normativa foral aplicable a Álava, Guipúzcoa y Vizcaya establece la misma deducción para los gastos financieros netos con el límite del 30% pero, a diferencia de los dos territorios anteriores, estos gastos tienen como límite el importe de 3 millones de euros en vez de un 1 millón de euros.

3.3. Reducciones de la base imponible

Una vez vistos los aspectos principales que se regulan los ajustes a realizar sobre el beneficio contable en las leyes del territorio común y de los territorios forales, a continuación, centraremos la atención en las reducciones aplicables a la magnitud corregida, al objeto de cuantificar la base imponible. Como hemos señalado anteriormente, en este aspecto existen notable diferencias en la legislación general y foral del impuesto de sociedades.

La reserva de capitalización y la reserva de nivelación son dos reducciones que pueden aplicarse de manera conjunta a la base imponible, una no excluye la otra, pero la reserva de nivelación es solamente aplicable a entidades de reducida dimensión y en territorio general.

3.4. Reducción por creación de reserva de capitalización

Podrá aplicarse en el territorio general una minoración del 10% en la base imponible (positiva) siempre y cuando el tipo de gravamen aplicable sea el general del 25% (o el 23% si el importe neto de la cifra de negocios es menor de 1 millón de euros) y se cumplan los siguientes requisitos:

- Importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior sea menor de 10 millones de euros. Si es una entidad de nueva creación se tendrá en cuenta el primer periodo impositivo en el que la actividad se desarrolle de manera efectiva.
- La entidad pertenezca a un grupo de sociedades.

El límite de minoración de la base imponible positiva es de un millón de euros y se añadirá a las bases imponibles negativas de los 5 años siguientes hasta cubrir dicho importe. En Navarra no se contempla la reserva de nivelación, mientras que en el País Vasco el límite de reducción es el 15% de la base imponible y el periodo límite para compensar bases imponibles negativas es de 10 años siguientes. La reserva en este último territorio es aplicable a todas las empresas y no solo a las de reducida dimensión.

3.5. Reducción por creación de una reserva de capitalización

Solamente se aplica en el territorio general y a empresas que su tipo de gravamen es el general (25% o 23%) o el aplicable a las entidades de crédito (30%). La reducción de la BI es del 10% del aumento de los fondos propios estableciendo dos requisitos:

- La cantidad de incremento de los fondos propios se mantenga por 5 años desde el periodo correspondiente a la reducción.
- Se realice una dotación de una reserva por la cuantía de la reducción.

El incremento se calcula entre los fondos propios disponibles al principio del periodo impositivo minorando los disponibles al final del mismo, dicha diferencia ha de ser positiva.

3.6. Compensación de bases imponibles negativas

El territorio general no establece un límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas, el límite de compensación cuantitativo en un ejercicio es del 70% de la base imponible previa con el límite de 1.000.000 € (artículo 26 LIS). En Navarra, el límite temporal es de 15 años con un límite máximo de 1 millón de euros. Las entidades de nueva creación en sus tres primeros ejercicios no aplican este límite cuantitativo, siendo el periodo temporal de 15 a partir del primer periodo impositivo en el que la base imponible sea positiva (artículo 43 normativa foral).

Las tres provincias vascas, no establecen un importe máximo, al igual que el territorio general, siendo del 50% compensable en los 30 años sucesivos. En el caso de empresa microempresas y pequeñas empresas el límite será del 70% (artículo 55 de la normativa foral). El territorio general es el único que varía el límite de compensación según el tamaño de la empresa.

3.7. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen consiste en un porcentaje, cifra o coeficiente, regulado en el artículo 55 de la LGT. Se clasifican en específicos o porcentuales dependiendo de lo dispuesto en cada Ley. La LIS establece un tipo de gravamen porcentual. Se aplica a la base liquidable con la finalidad de obtener la cuantía de la cuota íntegra y existe la posibilidad de aplicación de un tipo cero, reducido o bonificado. A continuación, compararemos los tipos de gravamen de los tres territorios analizados.

La Ley estatal del Impuesto de Sociedades lo regula en su artículo 29 y establece con carácter general el tipo de gravamen aplicable, correspondiente al 25% del importe neto de la cifra de negocios⁵. Este porcentaje será del 23% siempre y cuando dicho importe no alcance el millón de euros. Si se trata de una entidad de nueva creación el tipo de gravamen será del 15% durante su primer periodo impositivo y en el siguiente, siempre y cuando la BI sea positiva y no se encuentre entre los supuestos en los que no

⁵ El importe neto de la cifra de negocios se calcula según lo dispuesto en los artículos 101.2 y 101.3 LIS.

se considera iniciada la actividad económica. Existe, además, un tipo de gravamen reducido del; 20% aplicable a sociedades cooperativas que estén protegidas fiscalmente; 10% si se trata de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; 1% aplicable a sociedades de inversión de capital variable, a fondos de inversión financieros, a determinadas sociedades y fondos de inversión inmobiliaria y, por último, a el fondo de regulación del mercado hipotecario. Se aplica el tipo cero por ciento a los fondos de pensiones y, finalmente, el 30% a las entidades de crédito y a entidades que desarrollen actividades relacionadas con hidrocarburos.

La Ley del Impuesto navarra comienza en su artículo 51 con una clasificación de los tipos generales dependiendo del tamaño de la empresa. Con carácter general el tipo de gravamen será del 28% (en vez del 25%), del 23% si se trata de una pequeña empresa en la que el importe neto de la cifra de negocios represente al menos el 50% de la BI del periodo impositivo y, del 19%, aplicable a las microempresas. Por tanto, al realizarse dicha distinción se logra favorecer a las microempresas, viendo reducida así su cota íntegra al aplicarse un tipo de gravamen inferior. Por otro lado, se aplica el 23% a entidades parcialmente exentas, mutuas de seguros generales, entidades de previsión social de la Seguridad Social y a sociedades de garantía recíproca y de reafianzamiento; 17% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas (en vez del 20%) y las sociedades laborales; 10% (el mismo) si se trata de fundaciones y actividades de patrocinio y el 1% en los mismos casos del territorio general a excepción de las sociedades de inversión de capital variable ya que no se encuentran incluidas. Por último, también se aplica el tipo cero por ciento a los fondos de pensiones.

Las Leyes Forales que regulan el impuesto en cada una de las provincias del País Vasco en su artículo 56 y establecen un tipo de gravamen general del 24% (en vez del 25%) y del 20% aplicable a microempresas y pequeñas empresas. Respecto a las sociedades patrimoniales definidas en el artículo 14, tributan a un porcentaje que va desde el 20% al 25% dependiendo de la cuantía de la base imponible.

Además, se aplica el 19% de tipo de gravamen a entidades parcialmente exentas, Mutuas de Seguros Generales y Entidades de Previsión Social Voluntaria, Sociedades de garantía recíproca y reafianzamiento y, además, Sociedades con la condición de miembros de la Bolsa de Valores de Bilbao; 1% a Instituciones de Inversión Colectiva. Se aplica el tipo cero por ciento a Fondos de Pensiones y Entidades de Previsión Social Voluntaria y, por último, el 31% (en vez del 30%) a entidades que desarrollen actividades relacionadas con hidrocarburos.

3.8. Cuota íntegra y deducciones en la cuota íntegra

La cuota íntegra consiste simplemente en el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente. Una vez obtenida deberán practicarse las deducciones y bonificaciones desarrolladas seguidamente para la obtención de la cuota líquida. En último lugar se restarán las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados realizados por la sociedad. Las deducciones y bonificaciones a la cuota íntegra se deben aplicar en el orden en que se exponen a continuación:

3.8.1. Deducción para evitar la doble imposición

La doble imposición puede ser jurídica o económica (la cual puede ser nacional o internacional). En la actualidad se encuentran en vigor 99 convenios para evitar la doble imposición, Su finalidad consiste en la no sujeción de una renta adquirida en el extranjero a un impuesto español y a uno similar en el extranjero al mismo tiempo. Puede producirse por todo el importe o parte de él y las características principales de dos tipos de doble imposición son los siguientes:

- La doble imposición jurídica consiste en la situación en la que se grava un idéntico hecho imponible o una manifestación de capacidad económica en dos o más países. Además, el sujeto pasivo del impuesto ha de ser jurídicamente idéntico.
- La doble imposición económica se produce cuando un hecho imponible idéntico se grava en dos o más impuestos distintos. Dos sociedades tributan por la misma renta. Se produce cuando una sociedad participa en el capital de otra. Si la sociedad participada tiene su residencia fiscal en España, se produce un problema de doble imposición económica nacional. Si dicha sociedad tiene su residencia fiscal en el extranjero, se produce un caso de doble imposición económica internacional.

Para evitar los problemas de doble imposición la Ley del impuesto de sociedades establece la posibilidad de aplicar dos mecanismos alternativos: la exención de la rentas y las deducciones en la cuota íntegra.

Para el caso de la doble imposición jurídica internacional las opciones están reguladas en el artículo 22 de la LIS (sólo aplicable para las rentas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero) y en el artículo 31 (para todo tipo de rentas procedentes del extranjero).

- La deducción del artículo 31 de la LIS permite al contribuyente deducir de su cuota íntegra la menor de los siguientes importes:
 - El satisfecho en el extranjero como causa de otro impuesto similar al de sociedades.
 - El de la cuota íntegra que en territorio español pagaría la renta recibida de un país extranjero si hubieran sido obtenidas en España.

La corrección del problema exige, además, que el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluya en la Base Imponible.

En el caso de la doble imposición económica, las alternativas de corrección son la exención contemplada en el artículo 21 de la LIS (sólo para la doble imposición nacional) y la deducción en cuota regulada en el artículo 32.

- La deducción para evitar la doble imposición económica se regula en el artículo 32 de la LIS, donde se indica que el contribuyente podrá deducirse de la cuota

íntegra del impuesto la cantidad pagada en el impuesto del país extranjero, siempre que la sociedad cumpla los siguientes requisitos:

- Porcentaje de participación igual o superior al 5% en los fondos propios de la sociedad residente en un país extranjero.
- La entidad debe mantener (de manera ininterrumpida) la participación durante el año anterior al momento en que se pueda exigir el beneficio a distribuir o se posea durante el periodo que complete un año.

El tratamiento de la doble imposición jurídica y la económica es el mismo Navarra y en el territorio general, con la excepción de que las cuantías de la comunidad navarra serán a ingresar en la Hacienda Pública de Navarra. Cabe destacar que las tres normativas forales vascas (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) únicamente contemplan como deducción de la cuota íntegra la correspondiente a la corrección de la doble imposición jurídica, no existiendo una deducción por doble imposición económica.

3.8.2. Bonificaciones

Una vez aplicadas las deducciones pertinentes para evitar los problemas de doble imposición, la legislación del IS plantea la posibilidad de aplicar otros beneficios fiscales a los contribuyentes: la bonificaciones y las deducciones por incentivo. En relación con las primeras. El País Vasco no contempla ningún tipo de bonificación aplicable al cálculo de la cuota del impuesto de sociedades, no siendo así en el territorio general y en Navarra. En el territorio común existen dos tipos de bonificaciones aplicables al resultado de la cuota íntegra.

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Se bonificará con carácter general un 50% la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas que se hayan obtenido en Ceuta o Melilla por parte de entidades que operen de manera efectiva y material en dichos lugares.
- Bonificación por prestación de servicios públicos locales. La bonificación será del 99% en la parte de la cuota íntegra correspondiente a rentas provenientes de la prestación de los servicios como, por ejemplo, de urbanismo, medio ambiente urbano, abastecimiento de agua, etc.⁶ Sobre dichos servicios deberán ser competentes las entidades locales territoriales, municipales y provinciales (excepto si se explotan por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado).

En cuanto a las bonificaciones aplicables a la cuota íntegra en Navarra son dos y son las siguientes:

- Bonificación por prestación de determinados servicios públicos. Los requisitos y la cuantía de la bonificación son idénticos al del territorio general.

⁶ La lista de servicios se encuentra regulada en el artículo 25 de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Bonificación aplicable a las cooperativas especialmente protegidas y a las explotaciones asociativas prioritarias. Las primeras gozarán de una bonificación del 50% de la cuota íntegra, mientras que en las segundas dicha bonificación será del 80%. Por último, la bonificación de las Sociedades agrarias de transformación será del 5%.

3.8.3. Deducciones por incentivo

En cuanto a las deducciones por incentivo, la tabla n.º 7 refleja una lista amplia en los tres territorios (véase tabla de deducciones a continuación). En el País Vasco se aplican dos reducciones adicionales a las aplicables por doble imposición internacional, siendo el único territorio que las aplica a la cuota íntegra. La deducción por inversiones realizadas por las Autoridades Portuarias también se aplica en el territorio general, pero a la cuota líquida.

Deducción	Territorio General	Navarra	País Vasco
Otras deducciones aplicables a la cuota íntegra			
Deducción por inversiones realizadas por las Autoridades Portuarias	Art. 38 bis		Art. 60 bis
Deducción por reversión de medidas temporales	DT 37 ^a		DT 21 ^a
Deducción por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	Art. 35		
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Art. 36		
Deducciones por creación de empleo	Art. 37		
Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Art. 38		
Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial	Art. 38 ter		
Deducciones aplicables a la cuota líquida			
Deducción por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica		Art. 61	Art. 62
Deducción por participación en proyectos I+D+i		Art. 62	Art. 63
Deducción por participación en proyectos de I+D o innovación tecnológica			Art. 64 bis
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales		Art. 65	
Deducción por participación en producción de películas cinematográficas y otras obras audiovisuales		Art. 65 bis	
Deducciones por creación de empleo			Art. 66
Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias			Art. 60 bis
Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial		Art. 66	

Tabla n.º 7. Deducciones por incentivo.

Impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS		Art. 84. 1.a)	
Impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por distribución de dividendos o participación en beneficios		Art. 84.1.b)	
Deducción para incentivar inversiones en inmovilizado material		Art. 58	
Deducción por inversiones en inmovilizado material nuevo afecto a proyectos de desarrollo sostenible y de protección y mejora del medio ambiente		Art. 64 bis	
Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía			Art. 65
Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos			Art. 61
Deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio		Art. 63	
Deducción por inversiones en instalaciones de energías y movilidad eléctrica		Art. 64	
Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada			Art. 66 bis
Deducción por gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y de la economía del cuidado			Art. 66 ter

Tabla n.º 7. Deducciones por incentivo (continuación).

Como se puede observar en la tabla anterior, las deducciones por incentivo se aplican en el territorio general a la cuota íntegra, mientras que Navarra las aplica a la cuota líquida. País Vasco, por su parte, únicamente aplica dos tipos de deducciones a la cuota íntegra (por inversiones realizadas por las Autoridades Portuarias y por reversión de medidas temporales), siendo todas las demás aplicables a la cuota líquida.

La única deducción coincidente en los tres territorios es la de realización de actividades I+D+i. Además, cabe destacar que el único territorio que no contempla ningún tipo de deducción relacionada con medio ambiente es el territorio general.

3.9. Pagos fraccionados

En el territorio general los pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del periodo impositivo deberán efectuarse durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre y la cuantía será el 18% a la base. También existe otra opción que consiste en realizar los pagos en el periodo de los meses marzo, septiembre o noviembre y la correspondiente cuantía sería la resultante de multiplicar por 5/7 el tipo

de gravamen. El contribuyente puede elegir voluntariamente cualquiera de las dos modalidades.⁷

En el territorio foral navarro el pago fraccionado también encontramos dos modalidades para efectuar pagos anticipados. En la primera de ellas deberá efectuarse en los 20 primeros días del mes de octubre de cada periodo impositivo y la cuantía será del treinta por ciento de la cuota efectiva correspondiente. La segunda modalidad sería la resultante de aplicar el veinte por ciento a la BI de los nueve primeros meses del año natural.

En las tres provincias vascas deberá efectuarse en los primeros 25 días del mes de octubre. Existe solamente una modalidad de pago que consiste en aplicar el cinco por ciento a la base.

3.10. Deducción de los pagos a cuenta

Las siguientes partidas serán deducibles de la cuota líquida (o en su defecto la cuota líquida mínima) del territorio general y de la cuota efectiva en Navarra y en el País Vasco:

- Las retenciones a cuenta que se practiquen de manera efectiva (salvo en País Vasco las que formen parte de rentas no integradas en la base imponible).
- Los ingresos a cuenta.
- Los pagos fraccionados.

4. Declaraciones

La declaración del Impuesto de sociedades en el territorio general deberá presentarse en un plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la finalización del periodo impositivo. En Navarra el plazo de presentación comienza el primer día del quinto mes siguiente a la conclusión del periodo impositivo y finalizará el día 25 del séptimo mes posterior a la conclusión del mismo. Por último, el plazo en las tres provincias vascas es el mismo que en el territorio general.

Los contribuyentes exentos no estarán obligados a presentar la declaración en ninguno de los tres territorios, pero sí lo estarán las entidades parcialmente exentas salvo en los siguientes supuestos:

- Los ingresos totales no superen: los 75.000 euros anuales en el territorio general y los 10.000 euros anuales en Navarra y en el País Vasco.
- Los ingresos de rentas no exentas sometidas a retención no superen: los 2.000 euros anuales en el territorio general y en el País Vasco y los 25.000 euros anuales en Navarra.

⁷ Se exime de presentar la liquidación del impuesto y de realizar pagos fraccionados a las entidades que tributan a un tipo de gravamen 0 y del 1%.

- La totalidad de las rentas no exentas obtenidas se sometan a retención (territorio general y País Vasco).

5. Devolución

Los tres territorios coinciden en que, si en la autoliquidación los pagos fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta superan la cuantía resultante de la autoliquidación, la Administración Tributaria deberá realizar, en el caso de que proceda, una liquidación provisional en el plazo de seis meses posteriores a la finalización del periodo de presentación de la declaración. El plazo comenzará desde la presentación en el caso que se hubiera realizado fuera de plazo. En este caso, la Administración Tributaria de cada territorio devolverá de oficio la diferencia, es decir, el exceso de la cuota a ingresar en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

6. Comparativa de liquidación del impuesto en los tres territorios fiscales: una simulación

Una vez comparada la normativa aplicable a los territorios general, Navarra y País Vasco realizaremos un supuesto práctico ficticio de liquidación del impuesto de Sociedades, pudiendo comparar de una manera práctica las diferencias analizadas en el apartado anterior.

6.1. Supuesto de hecho

La sociedad X se dedica a la construcción de viviendas unifamiliares desde el año 2003. Su ejercicio coincide con el año natural y el resultado contable antes de impuestos en 2023 es de 11.567.593 €. Está formada por 53 trabajadores, su cifra de negocios en 2022 fue de 14.673.078 € y presenta la siguiente información:

- La entidad adquirió en 2023 una máquina apisonadora por 15.800 € y se amortiza contablemente según el coeficiente de amortización máximo recogido en la tabla de la Ley del impuesto.
- Contablemente se ha realizado una dotación por una pérdida de deterioro de créditos por insolvencia por un total de 11.857 € (participa la sociedad deudora en un 28%). Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda admitidos a cotización en un mercado regulado ascienden a 3.800 €.
- El jefe de obra fue sancionado al transportar a su equipo de camino a la obra con una multa de tráfico por valor de 200 € al saltarse un semáforo en rojo. Dicha multa se ha contabilizado como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad.
- Se realizó un donativo que ha sido contabilizado como gasto por importe de 3.000 € a diversas organizaciones benéficas.

- En 2020 la base imponible fue negativa en 200.000 € debido al Covid-19, quedando pendiente de compensar en 2023 la cantidad de 32.500 €. La base liquidable fue negativa en 21.567 €.
- La sociedad recibió 22.345 € en concepto de dividendos de la sociedad española Y en la que participa en un 4%. La entidad participada no cotiza en un mercado secundario.
- Se contrata jornada completa a un trabajador con una discapacidad en un grado del 67%. Se incorporó el 1 de enero de 2023. Es el primer trabajador de estas características que contrata la sociedad. El contrato es indefinido y el salario bruto es de 28.000 € anuales.
- Se realizan de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que conllevan unos gastos de 12.689 €. Ha sido el primer ejercicio en el que se han realizado dicho tipo de actividades.
- Se ha realizado una inversión de 60.000 € en unas placas solares destinadas a autoconsumo.
- La parte del resultado contable obtenido en Melilla es de 102.321 €, obtenido como consecuencia de realización diversas actividades de manera efectiva en dicho territorio.
- Durante el ejercicio se realizó una inversión al adquirir una nueva instalación con la finalidad de almacenar en él diversos materiales de construcción. El importe fue de 96.300 € (excluido el valor del terreno que fueron 10.000 €).
- La empresa ha realizado operaciones en un país extranjero obteniendo una renta neta de 103.456 € procedentes del asesoramiento de una obra. No tiene ningún establecimiento permanente en dicho país y ha pagado la cantidad de 27.543 € en concepto de impuesto similar al de sociedades.
- El resultado contable de 2023 es de 7.342.674 € y se destinó el 70% a dividendos y el 30% restante a reserva de capitalización (se va a mantener los cinco años siguientes).
- Las retenciones a cuenta del ejercicio han sido de 21.145 €, mientras que los pagos fraccionados fueron de 323.451 €. Los ingresos a cuenta fueron de 7.201 €.

6.2. Liquidación en el territorio general

Suponiendo que la sociedad opera exclusivamente en Madrid será de aplicación lo dispuesto en la normativa del territorio general. En primer lugar, el importe neto de la cifra de negocios es superior a 10.000.000 €, por lo que no se aplicará el incentivo fiscal de los artículos 102 a 105 LIS ya que no estamos ante una empresa de reducida dimensión al no cumplirse lo establecido en el artículo 101 LIS. No se trata de una empresa de nueva creación, por lo que no puede aplicar el tipo de gravamen del 15%. Tampoco puede aplicar el tipo de gravamen del 23%, establecido para las entidades cuya facturación es inferior al millón de euros.

Resultado contable	11.567.593,00
Impuesto pagado en el extranjero ⁸	27.543,00
± Ajustes extracontables	
Amortización de la maquinaria ⁹	0,00

⁸ Artículo 31.1. incluimos en la BI el importe pagado en el extranjero por el impuesto.

Pérdidas por deterioro de créditos ¹⁰	11.857,00
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda ¹¹	3.800,00
Multa de tráfico ¹²	200,00
Donativo ¹³	3.000,00
Exención de dividendos ¹⁴	0,00
= Base Imponible previa	11.613.993,00
- Reducción por reserva de capitalización ¹⁵	- 220.280,22
- Compensación de bases impositivas negativas	- 32.500,00
= Base imponible	11.361.212,78
x Tipo de gravamen ¹⁶	x25%
= Cuota íntegra	2.840.303,20
- Bonificaciones:	
- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla ¹⁷	-12.790,13
- Deducciones para evitar la doble imposición:	
- Deducción por doble imposición jurídica internacional ¹⁸	- 27.543,00
= Cuota íntegra ajustada	2.799.970,07
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades ¹⁹ :	
- Deducción por actividades de I+D+i ²⁰	- 3.172,25
- Deducción creación empleo de trabajadores con discapacidad ²¹	- 12.000,00
= Cuota líquida	2.784.797,82
(-) Pagos a cuenta ²²	
Retenciones	- 21.145,00
Ingresos a cuenta	- 7.201,00
Pagos fraccionados	- 323.451,00
= Cuota diferencial	2.433.000,82

6.3. Liquidación en Navarra

⁹ No se realiza ajuste extracontable ya que coinciden el gasto contable y el gasto fiscal. El coeficiente de amortización lineal máximo según el art. 12.1 LIS es del 12%, por lo que la amortización contable y fiscal será: $15.800 * 0,12 = 1.896 \text{ €}$.

¹⁰ Se trata de una operación vinculada (art. 18.1.f) LIS) ya que participa en más de un 25%. El art. 131.2º LIS no permite la deducción de créditos adeudados por personas o entidades vinculadas.

¹¹ No son deducibles (art. 13.2.c) LIS).

¹² No es gasto fiscalmente deducible en ninguno de los tres territorios. En el territorio general se regula en el art. 15.c) LIS. Se produce un ajuste extracontable positivo de 200 €.

¹³ Al igual que la multa y en virtud de los mismos artículos se trata de un gasto no deducible en ninguno de los tres territorios.

¹⁴ No se encuentran exentos dado que el porcentaje de participación no alcanza el 5% (art 21 LIS). El único territorio donde no se aplica dicha exención es en el territorio vasco.

¹⁵ Se regula en el art. 25 LIS. Los fondos propios se incrementan en 2.202.802,20 €. El 10% es 220.280,22 €. Dicho importe no supera el 10% de la base imponible previa que son 1.158.654 €.

¹⁶ Art. 29.1 LIS.

¹⁷ Art. 33 LIS: $102.321 * 25\% * 50\% = 12.790,13 \text{ €}$.

¹⁸ Art. 31 LIS. La deducción se calcula de la siguiente manera: $103.456 + 27.543 = 130.999 \text{ €}$ de base de cálculo. La cuota equivalente será $130.999 * 0,25 = 32.749,75 \text{ €}$. La deducción a aplicar es la menor cantidad entre 32.749,75 y 27.543.

¹⁹ La suma de las deducciones por incentivo cumple con el límite del 25% de la cuota íntegra ajustada (art. 39 LIS)

²⁰ Art. 35.1.c). 1º. LIS: $12.689 * 0,25 = 3.172,25$

²¹ Art. 38.2 LIS.

²² El apartado de pagos a cuenta es idéntico en los tres territorios.

En el caso de que la sociedad opere exclusivamente en Navarra el resultado de la liquidación del impuesto de sociedades será el siguiente. Se trata de una pequeña empresa, dado que el INCN es inferior a los 20 millones de euros:

Resultado contable	11.567.593,00
Impuesto pagado en el extranjero ²³	27.543,00
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal	
Amortización de la maquinaria ²⁴	0,00
Pérdidas por deterioro de créditos ²⁵	11.857,00
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda ²⁶	3.800,00
Multa de tráfico ²⁷	200,00
Donativo	3.000,00
Exención de dividendos ²⁸	0,00
= Base imponible	11.613.993,00
- Reducción de bases liquidables negativas ²⁹	- 21.567,00
= Base liquidable	11.592.426,00
* Tipo de gravamen ³⁰	23%
= Cuota íntegra	2.666.257,98
- Deducciones para evitar la doble imposición:	
- Deducción por doble imposición jurídica internacional ³¹	- 27.543,00
= Cuota líquida	2.638.714,98
- Deducciones por incentivos ³² :	
- Deducción para incentivar inversiones en inmovilizado material ³³	- 17.210,00
- Deducción para incentivar la realización de determinadas actividades	
o Realización de actividades de I+D+i tecnológica ³⁴	- 5.057,60
o Deducción instalación de energías renovables ³⁵	- 15.000,00

²³ Incluimos en la BI el importe pagado en el extranjero por el impuesto.

²⁴ No se realiza ajuste extracontable ya que coinciden el gasto contable y el gasto fiscal. El coeficiente de amortización lineal máximo según el art. 3 del Reglamento del impuesto es del 15%, por lo que la amortización contable y fiscal será: $15.800 * 0,15 = 2.370$ €.

²⁵ Al igual que en el territorio general no son deducibles según el artículo 20.1.2º. f) de la normativa navarra

²⁶ No son deducibles (art. 20.2.c)).

²⁷ No es gasto fiscalmente deducible en ninguno de los tres territorios. En el territorio Navarro se regula en el art. 23.1.c) de la norma foral del impuesto. Se produce un ajuste extracontable positivo de 200 €.

²⁸ No se encuentran exentos dado que el porcentaje de participación no alcanza el 5% (art 35).

²⁹ En virtud del artículo 43 de la norma foral navarra del impuesto se el importe total a compensar de 21.567 € dado que la cifra no supera el límite del millón de euros.

³⁰ Art. 51.1.b). Importe neto de la cifra de negocios inferior a 20 millones de euros. Se trata de una pequeña empresa.

³¹ Deducción del artículo 56. La deducción se calcula de la siguiente manera: $103.456 + 27.543 = 130.999$ € de base de cálculo. La cuota equivalente será $130.999 * 0,23 = 30.129,77$ €. La deducción a aplicar es la menor cantidad entre 30.129,77 y 27.543.

³² Las deducciones de los art. 58 y 64 tienen el límite del 25% de la Cuota íntegra (art. 67.4). Dicho límite no se supera.

³³ Deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material (art. 58). En este caso afecta a la inversión en paneles solares, a la inversión en la instalación para almacenaje de construcción (suponiendo que se cumple el requisito del art. 59 b) y a la apisonadora: $10\% * (60.000 + 96.300 + 15.800)$ (no se incluye el valor del terreno) = 17.210 €.

³⁴ Art. 61.1: $12.689 * 0,4 = 5.057,60$

³⁵ Art. 64.1.a): $60.000 * 0,25\% = 15.000$ €. Además del 15% la deducción se incrementa en 10 puntos adicionales (art. 64. 4. 1º a)), asumiendo que la producción de energía eléctrica no genera gases de efecto invernadero.

= Cuota efectiva	2.601.447,38
(-) Pagos a cuenta	
Retenciones	- 21.145,00
Ingresos a cuenta	- 7.201,00
Pagos fraccionados	- 323.451,00
= Cuota diferencial	2.249.650,38

6.4. Liquidación en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya

Por último, en el caso de que la sociedad operase exclusivamente en un lugar del territorio vasco como, por ejemplo, Vizcaya, se aplicará la normativa de su correspondiente provincia. Cabe recordar, como se menciona al principio del trabajo, que se aplica una normativa distinta a cada una de las tres provincias vascas. Se trata de una mediana empresa según la regulación del IS en este territorio.

Resultado contable	11.567.593,00
= Base Imponible previa	
Impuesto pagado en el extranjero ³⁶	27.543,00
- Compensación de bases imponibles negativas ³⁷	- 32.500,00
± Correcciones por diferencias causadas por la normativa fiscal	
Amortización de la maquinaria ³⁸	
Pérdidas por deterioro de créditos ³⁹	1.876,05
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda ⁴⁰	
Multa de tráfico ⁴¹	200,00
Donativo	3.000,00
= Base imponible	.567.712,05
- Reducción por reserva de capitalización ⁴²	220.280,22
= Base liquidable⁴³	11.347.431,83
* Tipo de gravamen ⁴⁴	24%
= Cuota íntegra	2.723.383,64
- Deducción para evitar la doble imposición (jurídica) ⁴⁵	- 27.543,00

³⁶ Artículo 60.2. incluimos en la BI el importe pagado en el extranjero por el impuesto.

³⁷ Artículo 55.

³⁸ No se realiza ajuste extracontable ya que coinciden el gasto contable y el gasto fiscal. El coeficiente de amortización lineal máximo según el art. 16 de la Ley del impuesto es del 20% (el mayor porcentaje, ya que en el territorio general es un 12% y en Navarra un 15%), por lo que la amortización contable y fiscal será: $15.800 * 0,20 * 1,5$ (art. 21.2 al tratarse de una mediana empresa) = 4.740 €.

³⁹ No serían deducibles al igual que en los otros dos territorios en virtud del art. 22.2.b), pero al tratarse de una mediana empresa, el límite deducible será del 1%. Se produce un ajuste positivo correspondiente al 99% del valor total no deducible, es decir, $1.895 * 99\% = 1.876,05$ €.

⁴⁰ Al encontrarse admitidos a cotización en un mercado regulado, es el único territorio en el que podremos deducir dicha pérdida por deterioro (art. 23.7). En el caso de la normativa estatal y de Navarra es necesario el ajuste positivo dado que allí no es un gasto fiscalmente deducible y contablemente se ha considerado gasto.

⁴¹ No es gasto fiscalmente deducible en ninguno de los tres territorios. En el territorio vasco se regula en el art. 31.1.c) de la norma foral del impuesto. Se produce un ajuste extracontable positivo de 200 €.

⁴² Se regula en el art. 51. Los fondos propios se incrementan en 2.202.802,20 €. El 10% es 220.280,22 €. Dicho importe no supera el 10% de la base imponible previa que son 1.158.654 €.

⁴³ Se regula en el art. 15.5.

⁴⁴ Artículo 56.1.a). Las medianas empresas aplican el tipo de gravamen general.

⁴⁵ Artículo 60.

= CUOTA LÍQUIDA POSITIVA⁴⁶	2.695.840,64
- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos ⁴⁷	- 17.210,00
- Deducción por actividades de I+D ⁴⁸	- 3.806,70
- Deducción por creación de empleo ⁴⁹	- 14.000,00
- Deducción por proyectos de desarrollo sostenible ⁵⁰	- 9.000,00
= Cuota efectiva	2.651.823,94
- Pagos a cuenta	
Retenciones	- 21.145,00
Ingresos a cuenta	- 7.201,00
Pagos fraccionados	- 323.451,00
= Cuota diferencial	2.300.026,94

En el territorio general el impuesto se declara mediante el “*Modelo 200. IS. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes*”. La Hacienda de Navarra exige para la tributación del Régimen General del impuesto la presentación del Modelo s90 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes.

Por último, las Haciendas de cada una de las tres diputaciones vascas requieren de la presentación del Modelo 200 a las entidades a las que se aplica su normativa, dicho modelo también comprende la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del impuesto sobre la Renta de No Residentes (correspondiente a establecimientos permanentes). Cabe destacar la herramienta TicketBAI⁵¹ en la gestión del impuesto en el territorio vasco.

⁴⁶ Las deducciones no superan el límite del 35% de la cuota líquida (art. 67).

⁴⁷ Deducción del 10% del importe (art. 6.1): $0,1 * (96.300 + 15.800 + 60.000) = 17.210 \text{ €}$.

⁴⁸ Artículo 63.4: $12.689 * 0,30 = 3.806,70$

⁴⁹ Artículo 66.1. Deducción del 50% del salario bruto dado que se trata de un trabajador con discapacidad

⁵⁰ Artículo 65.2.e). $15\% * 60.000 = 9.000 \text{ €}$.

⁵¹ Existe de manera exclusiva en el territorio vasco una estrategia de control tributario TicketBAI consiste en un sistema de envío y certificación de facturas emitidas de la totalidad de las actividades económicas por las tres Haciendas Forales del País Vasco. Todas las personas físicas y jurídicas que ejerzan una actividad económica estarán obligadas a utilizar un software de facturación que cumpla con ciertos requisitos técnicos. Dicho sistema informático garantiza la conservación, integridad, trazabilidad, conservación, inviolabilidad y remisión de ficheros que documenten entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Dicho instrumento trata de evitar el fraude fiscal producido por la no declaración de estos instrumentos al ser manipulados o eliminados. De esta manera, al implementar esta obligación tributaria formal, la Administración tributaria de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya podrá, mediante un procedimiento de comprobación, establecer si se cumple dicha obligación exigida. Al emitir la factura, se generará un fichero informático con firma electrónica y éste incluirá la identificación de la factura o el justificante anterior (con la finalidad de poder garantizar la trazabilidad de los ficheros), los datos de la factura o justificante de la operación que se ha realizado y, por último, el sistema informático o software empleado además de la persona o entidad desarrolladora.

El trabajo de Pagola (2021) llega a la conclusión de que se trata de un sistema innovador en España, no siendo así en comparación con los países de nuestro entorno ya que cuentan con obligaciones similares de control de las actividades económicas. El territorio general y la comunidad foral de Navarra todavía no han considerado plasmar ninguno de estos sistemas. En su línea, el trabajo de González (2022), y tal como se comentó en la introducción, un claro ejemplo de ventaja de la descentralización del Impuesto de

7. Conclusiones

En este trabajo se ha llevado a cabo una comparación de la legislación del Impuesto de Sociedades en el territorio común y en los territorios forales de nuestro país (Navarra y País Vasco).

A lo largo del texto hemos podido comprobar que las principales diferencias normativas se producen los elementos tributarios siguientes: el tipo de gravamen, los gastos no deducibles, el tratamiento que se da a las empresas en función de su tamaño, las reducciones y las deducciones aplicables. Ello es muy relevante, ya que muchos de estos elementos tienen una incidencia directa en la presión fiscal que soportan los contribuyentes, lo que puede influir de manera importante en las decisiones de localización empresarial que toman las sociedades, especialmente en los territorios limítrofes.

Así, hemos podido comprobar que el tipo de gravamen general es diferente en los tres territorios. En términos generales, el tipo general de gravamen más alto se encuentra en Navarra con un 28%, seguido del aplicable al territorio general del 25% y, por último, el de las provincias vascas con un 24%. Por otro lado, para una microempresa el tipo de gravamen más ventajoso es el de Navarra con un 19%, dado que los demás territorios no contemplan esta categoría de empresa. Además, existen notables diferencias en el tratamiento que se da en los tres territorios a las empresas con diferente nivel de facturación. Tanto la clasificación por tamaño de las empresas, como las diferentes categorías varían en cada uno de los tres territorios. El concepto de mediana empresa únicamente se contempla en la normativa vasca, mientras que el de entidad de reducida dimensión únicamente existe en la normativa del territorio común. Este último territorio es el único, además, que no contempla la categoría de microempresas.

También observamos diferencias en las reducciones y deducciones. Como hemos podido observar, en gran medida no coinciden en todos los territorios o sus cuantías difieren, por lo que dependiendo de los gastos e inversiones de cada empresa sería posible aplicar unas deducciones u otras. La realización de tablas comparativas ha permitido observar de manera clara y visual dicha comparación, siendo Navarra el territorio con una mayor variedad de deducciones aplicables como, por ejemplo, la deducción por inversiones en inmovilizado material o la deducción por inversiones en instalaciones de energías y movilidad eléctrica.

El hecho de que el importe a ingresar obtenido en la simulación del Impuesto sobre Sociedades sea inferior en Navarra no implica que dicho territorio goce de mejores ventajas fiscales. Dependiendo del tamaño de la empresa y la actividad que realice será más ventajoso que tribute en un territorio u otro. Además, como hemos podido comprobar, la misma empresa tiene una calificación diferente según su tamaño. En el territorio común a la empresa se le aplica el tipo de gravamen general dado que no se trata de una ERD (factura más de 10 millones de euros), en Navarra se considera una

Sociedades la implementación del TicketBAI sería, ya que ha permitido al territorio foral vasco enfrentarse al problema del fraude fiscal de distinta manera que el resto de los territorios españoles.

pequeña empresa (ya que el INCI del periodo impositivo anterior es inferior a 20.000.000 €), y, en el País Vasco, una mediana empresa (dado que su volumen de operaciones no supera los 50.000.000 €). En este caso, el principal impacto lo han tenido el tipo de gravamen, siendo el menor en Navarra junto con las deducciones por realización de actividades de I+D+i tecnológica y por la instalación de energías renovables. Todas estas circunstancias han tenido como consecuencia que el importe a ingresar sea menor en el territorio navarro en el Impuesto sobre Sociedades.

A lo largo del análisis, se ha podido observar un mayor número de similitudes en la redacción de los artículos entre el territorio general y Navarra que entre dichos territorios y el País Vasco. En términos generales llegamos a la conclusión de que la descentralización del sistema tributario español conlleva grandes diferencias legislativas en los territorios analizados, constando innumerables particularidades en cada uno de ellos y siendo todos pertenecientes a un mismo país. Una misma empresa en función de dónde tribute ingresará una cuota menor o mayor como consecuencia la diferente regulación del impuesto.

Las diferencias en los tres territorios pueden influir en el comportamiento de las empresas debido a las deducciones que tienen que ver con determinadas decisiones empresariales como, por ejemplo, la realización de un determinado tipo de actividades (producciones cinematográficas en territorio común o Navarra), por creación de empleo (territorio común y País Vasco) o por la realización de determinadas inversiones en desarrollo sostenible o en determinados tipos de empresas (Navarra y País Vasco).

En el caso de que una empresa no por sus circunstancias no pudiera aplicar ninguna deducción por incentivo ni bonificación, fiscalmente le interesaría desarrollar su actividad en el País Vasco, dado que es el territorio que presenta un menor tipo de gravamen general. En cambio, para una microempresa el territorio más ventajoso será Navarra, al exigir un tipo de gravamen del 19%.

8. Bibliografía

Barberán Lahuerta, M. A., Gómez Sancho J.M, Melguizo Garde, M., Rodrigo Sauco, F., Sanaú Villarroja J., Trueba Cortés, C. y Zárata Marco, A.I. (2022): *Ejercicios y cuestiones de fiscalidad*.

Bizkaia batuz: <https://www.batuz.eus/es/inicio>

Bueno Maluenda, M. C. (2022): *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*. 6ª edición.

CEF. <https://www.fiscal-impuestos.com>.

Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

IGAE:<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadNacional/Publicaciones/Paginas/iacuentasAAPP.aspx>

Lago Peñas, S. (2018): *40 años de descentralización en España (1978-2018). Balance y perspectivas*.

Lex Navarra: <https://www.lexnavarra.navarra.es>.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas de navarra.

Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Martín Queralt, J., Tejerizo López, J. M., Álvarez Martínez, J. (2022): *Manual de derecho tributario: parte especial*. 19ª edición. Ed. Cizur Menor (Navarra).

Martínez Ferrer, E. (2020): *La Doble Imposición Internacional en el sistema tributario español y alemán*.

Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas (TicketBAI).

Pagola Balda, X. (2021): *Nueva obligación tributaria formas de los territorios históricos vascos*.

Pérez Royo, F. (2022): *Curso de Derecho tributario: parte especial*. 16ª edición.

Redondo Benito, C. I. (2015): *Competencia Fiscal causada por la descentralización del Impuesto de Sociedades*.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Sanz Pedrosa, L. (2018). *Descentralización tributaria en España*.

Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava: <https://www.web.arba.eus>.

Sede electrónica de la Diputación Foral de Guipúzcoa: <https://www.guipuzkoa.eus>.

Sede electrónica de la Diputación Foral de Vizcaya: <https://www.bizkaia.eus>.

Sede electrónica del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/>.

Sede electrónica de la Agencia Tributaria:
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades>