

Impost sobre societats

Règims especials

María Luisa Esteve Pardo
Esteban Quintana Ferrer

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Empreses de dimensió reduïda	9
2. Consolidació fiscal	14
3. Operacions de reestructuració empresarial	18
4. Altres règims especials	24
4.1. Agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses	24
4.2. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges	26
4.3. Societats i fons de capital-risc i societats de desenvolupament industrial regional	27
4.4. Institucions d'inversió col·lectiva	29
4.5. Mineria	30
4.6. Investigació i explotació d'hidrocarburs	32
4.7. Transparència fiscal internacional	33
4.8. Determinats contractes d'arrendament financer	37
4.9. Entitats de tinença de valors estrangers	38
4.10. Entitats parcialment exemptes	40
4.11. Règim de les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú .	42
4.12. Entitats navilieres en funció del tonatge	43
4.13. Entitats esportives	44
4.14. Cooperatives	45
4.15. Règim fiscal de les Canàries	46
Activitats	49
Exercicis d'autoavaluació	49
Solucionari	52
Glossari	54
Bibliografia	55

Introducció

Una vegada conegudes les característiques del règim general de l'impost sobre societats, és el moment d'estudiar-ne els diferents règims especials.

El títol VII del TRLIS* regula els règims especials i, segons la mateixa llei, són “els regulats en aquest títol, sigui per raó de la naturalesa dels subjectes passius afectats o per raó de la naturalesa dels fets, els actes o les operacions de què es tracti”.**

* En el glossari, trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

** Article 47.1 TRLIS.

El títol VII del TRLIS preveu setze règims especials que es limiten a concretar una sèrie de particularitats més o menys intenses respecte del règim general, que actua amb caràcter supletori. A aquests règims cal sumar-hi uns altres tres d'ubicats fora de la llei del TRLIS (entitats sense ànim de lucre, cooperatives, i règim fiscal de les Canàries). Altres règims especials han estat derogats al llarg del temps, entre els quals és destacable el règim especial de les societats denominades patrimonials, derogat a partir de 2007, que era aplicable a les societats de mera tinença de béns o de cartera –en l'actualitat sotmeses al règim general de l'IS– i que intentava apropar la tributació d'aquestes societats a la tributació d'una persona física que tributa a tipus marginals elevats en l'IRPF.

No es tracta d'autèntics règims tributaris peculiars previstos per a formes societàries concretes o empreses dedicades a una determinada activitat. Més aviat els règims especials es limiten a concretar una sèrie de particularitats més o menys intenses respecte del règim general per a alguns casos específics.

La normativa general de l'impost és d'aplicació supletòria respecte de la regulació de cada règim especial.*

* Article 47.2 TRLIS.

Aquests règims especials responen a diferents raons i tenen orígens diversos. En alguns casos, la finalitat del legislador és oferir el règim tributari que s'adapta millor a l'estructura pròpia de l'entitat, com és el cas de les agrupacions d'interès econòmic o les unions temporals d'empreses. En altres casos, el règim especial respon a les característiques particulars de l'activitat que du a terme l'empresa, com és el cas del règim previst per a la mineria, o la investigació o explotació d'hidrocarburs. També es preveuen alguns règims amb clara finalitat antielusiva, l'exemple més clar de la qual potser sigui el de transparència fiscal internacional. Finalment, no falten règims destinats a incentivar determinades activitats, dels quals són un bon exemple els previstos per a les entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges o els incentius fiscals per a les empreses de dimensió reduïda.

En cada cas, s'anirà detallant el motiu i l'origen del règim especial.

Un dels objectius de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats va ser posar un cert ordre a la dispersió normativa anterior i reunir en un sol cos legal tots els règims especials de l'impost, afavorint d'aquesta manera la seguretat jurídica i un coneixement millor de les peculiaritats de cada règim, amb els seus avantatges i els seus inconvenients.

Tanmateix, són molt variats els elements tributaris afectats pels règims especials de l'IS, principalment en l'àmbit de la quantificació del deute tributari.

En uns casos es produeix la imputació de bases imposables als seus socis o membres o, al contrari, la consolidació en una única liquidació de bases individuals. En altres, es recull un conjunt específic d'exempcions o fins i tot se n'impedeix l'aplicació d'algunes. També es reconeix a algunes operacions societàries la tributació diferida de certes rendes.

La base imposable és objecte de regulació especial en bastants règims especials. Fins i tot apareixen mecanismes de càlcul d'aquest element tributari que incorporen elements propis de l'estimació objectiva. Les despeses deduïbles més afectades per normes singulars diferents del règim general es refereixen a les amortitzacions i les provisions. D'altra banda, hi ha alguns casos de reduccions específiques en la base imposable. Finalment, també el mecanisme de compensació de bases imposables negatives es veu afectat en alguns règims.

En matèria de deute tributari, no són menyspreables els casos en què determinades entitats o activitats es beneficien de tipus de gravamen més reduïts (en algun cas fins i tot suporten un tipus incrementat). Finalment existeixen supòsits que amplien els casos de deduccions o bonificacions en la quota o bé els redueixen.

Són destacables també les normes singulars en matèria d'obligacions formals que presenten molts dels règims especials de l'impost.

Una vegada coneguts aquests règims, estareu en disposició de considerar si una determinada activitat econòmica pot ser més atractiva en funció del seu règim fiscal o si les consideracions tributàries poden fer aconsellable o desaconsellable una concreta forma juridicomercantil o operació per a l'empresa.

L'objectiu de regular...

... tots els règims especials en la Llei de l'Impost no s'ha aconseguit plenament, ja que els règims fiscals de les cooperatives, el de les entitats establertes a Canàries i el de les entitats sense finalitats lucratives tenen les seves pròpies lleis reguladores.

Objectius

Amb l'estudi dels materials d'aquest mòdul didàctic, l'ús i l'aplicació dels textos normatius i la realització dels exercicis proposats podeu assolir els objectius següents:

- 1.** Identificar els diferents règims especials de l'impost sobre societats.
- 2.** Conèixer les especialitats que cada règim especial implica respecte del règim general de l'impost sobre societats.
- 3.** Saber a quines raons i finalitats respon cada un dels règims especials de l'impost sobre societats, i conèixer-ne l'origen.
- 4.** Aplicar els avantatges fiscals i evitar els possibles inconvenients que alguns d'aquests règims impliquen.
- 5.** Relacionar el règim tributari especial amb el règim substantiu de determinades entitats.

1. Empreses de dimensió reduïda

El TRLIS estableix un règim especial que concedeix determinats **incentius a la petita i mitjana empresa (pime)***. El gaudi d'aquests beneficis, que comporten bàsicament una **reducció impositiva per diferiment temporal de la renda sotmesa a gravamen**, depèn de l'import net de la xifra de negocis obtinguda per l'empresa en el període impositiu immediatament anterior, que ha de ser inferior a 8 milions d'euros.

* Article 108 a 114 TRLIS.

Segons el que disposa l'article 108.2 TRLIS,

“Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle, con carácter efectivo, la actividad. Si el periodo impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año”.

Per la seva part, l'apartat tercer del precepte esmentat disposa l'acumulació de la xifra de negocis de totes les entitats que formen un grup de societats, a l'efecte de determinar l'aplicació o no d'aquest règim especial.

El règim tributari especial de què gaudeixen les empreses de dimensió reduïda es preveu en un conjunt de disposicions més favorables que afecten les matèries següents: **amortitzacions, provisions per a insol·vències, tipus de gravamen i deduccions en la quota**.

Aquest règim especial...

... també és aplicable a les persones físiques que exerceixen una activitat empresarial o professional, a excepció de les activitats empresarials que determinen els seus rendiments pel règim d'estimació objectiva. En aquest cas, la renda o el benefici tributa per l'IRPF en concepte de rendiment d'activitats econòmiques.

La major part d'incentius a les pimes es concentren en les deduccions per amortització de l'immobilitzat. Les mesures disposades a favor d'aquestes empreses de dimensió reduïda són les següents:

- **Llibertat d'amortització per a les inversions amb creació simultània d'ocupació.***

* Article 109 TRLIS.

Són requisits per a l'aplicació d'aquesta disposició:

a) Que es faci la **inversió en un element nou de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries** –és a dir, utilitzat per primera vegada–, i que aquest element destinat a l'activitat productiva “entri en funcionament”. La inversió pot consistir en l'adquisició a un altre subjecte d'aquest element material o en la seva construcció per part de l'empresa mateixa, i fins i tot en el simple encàrrec d'aquest element mitjançant un contracte d'execució d'obra, sempre que es posi a disposició en un termini no superior a 12 mesos, o en l'exercici de l'opció de compra com a efecte culminant d'un contracte d'arrendament financer.

b) Que, en relació amb la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, es produïxi, dins dels 24 mesos següents a l'inici del període impositiu en què els béns entren en funcionament, un **augment de la plantilla mitjana de l'empresa**. A més, aquest increment de plantilla s'ha de mantenir durant un període addicional de 24 mesos. Si no es compleix aquest requisit d'increment de plantilla i el seu manteniment posterior, s'ha de regularitzar posteriorment (ingrés de la quota íntegra que hagi correspost a la quantitat deduïda en excés més els interessos de demora corresponents).

c) Que la **quantia de la inversió no superi la xifra que resulti de multiplicar 120.000 euros per l'increment de plantilla calculat amb dos decimals**.

En aquests casos, l'aplicació de la llibertat d'amortització és **incompatible amb altres beneficis fiscals** previstos en el règim general de l'IS: la bonificació per activitats exportadores i la reinversió de beneficis extraordinaris, l'exempció per reinversió i la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris.

No obstant això, sí que és compatible amb aquest règim especial l'exempció per reinversió únicament per la renda obtinguda per la diferència entre el valor de transmissió i el valor comptable de l'element transmès, una vegada corregida en l'import de la depreciació monetària.

– **Llibertat d'amortització per a inversions de valor escàs.***

* Article 110 TRLIS.

Així mateix, els elements de l'immobilitzat material nous el valor unitari dels quals no excedeixi de **601,01 euros** tenen llibertat d'amortització, fins al límit màxim de 12.020,24 euros per període impositiu.

– **Amortització accelerada de l'immobilitzat material i intangible nou.***

* Article 111 TRLIS.

Els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries i els pertanyents a l'immobilitzat intangible es poden **amortitzar en funció del coeficient que resulti de multiplicar per dos el percentatge d'amortització lineal màxim previst en les taules del RIS**. Per als casos en què no es prevegin percentatges d'amortització en les taules, l'article 111.5 TRLIS disposa, per als actius intangibles que figuren en els apartats 4 i 6 dels articles 11 i 12 respectivament –fons de comerç, m arques, drets de traspàs, i la resta d'elements d'immobilitzat intangible que no tenen data certa d'extinció–, una amortització equivalent al 200% de l'amortització que resulti d'aplicar els apartats esmentats.

Igual com succeeix amb la regla de la llibertat d'amortització amb creació simultània d'ocupació, també aquí la inversió pot consistir en l'adquisició a un altre subjecte o en la construcció per la mateixa empresa d'aquest element material, i fins i tot en el simple encàrrec d'aquest element mitjançant un contracte d'execució d'obra, sempre que es posi a disposició en un termini no superior a 12 mesos, o en l'exercici de l'opció de compra com a efecte culminant d'un contracte d'arrendament financer.

– **Amortització d'elements patrimonials objecte de reinversió.***

* Article 113 TRLIS.

Els elements de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries en què es reinverteixi l'import total obtingut en la transmissió onerosa d'altres

elements de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries afectes a l'activitat es poden **amortitzar acceleradament, aplicant al preu d'adquisició el coeficient resultant que multipliqui per tres el coeficient d'amortització lineal màxim previst en les taules oficials.**

Cal tenir en compte que si es produeix una reinversió per un import superior o inferior a l'obtingut en l'alienació, l'amortització accelerada només s'aplica sobre l'import de la transmissió esmentada que sigui objecte de reinversió.

A aquest efecte, és necessari que, amb independència que aquesta alienació produeixi rendes positives o negatives (ja que la mesura no està condicionada a la imputació comptable en el compte de pèrdues i guanys), **la reinversió es realitzi en el període que comprèn l'any anterior a l'alienació i els tres anys posteriors.**

– **Amortització d'elements patrimonials adquirits mitjançant arrendament financer (*leasing*) ***

Les empreses de dimensió reduïda es beneficien també d'una amortització accelerada en el cas d'elements patrimonials sotmesos als contractes d'arrendament financer que compleixin els requisits que estableix l'article 115 TRLIS. En concret, **les quotes de recuperació del cost del bé són deduïbles fins al límit màxim del resultat de multiplicar per 1,5 el doble del coeficient lineal d'amortització segons les taules. Aquesta regla implica una deducció de tres vegades el coeficient oficial d'amortització previst en les taules del RIS. Els excessos són deduïbles en els períodes impositius següents, encara que sempre dins del límit assenyalat.**

– **Pèrdues per deteriorament dels crèdits per possibles insolvències de deutors***

Sens perjudici de l'aplicació ordinària de la provisió pels saldos de cobrament dubtós que preveu l'article 12.2 TRLIS, es permet a les empreses de dimensió reduïda **deduir addicionalment la dotació per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit de l'1% dels possibles deutors existents en concloure el període impositiu.** En aquest càlcul no s'inclouen els deutors que individualment tenen cobert el risc d'insolvència (saldos de cobrament dubtós), ni els deutors la dotació dels quals no és fiscalment deduïble, d'acord amb el que disposa l'article 12.2 TRLIS abans indicat.

En cas que l'empresa deixi de ser considerada de dimensió reduïda, el TRLIS preveu una norma penalitzadora: el saldo de les dotacions individuals i ordinàries realitzades a partir de llavors a l'empara del que disposa l'article 12.2 TRLIS no és deduïble fins que aquest superi l'import del saldo de la provisió global efectuada anteriorment quan estava sotmesa al règim especial (l'1% dels possibles deutors en concloure el període impositiu).

– **Tipus de gravamen***

En aquest règim especial s'estableixen dos tipus de gravamen diferenciats: el 25% per als primers 12.202,41 euros de base imposable, i el 30% per a la base imposable restant.

* Article 115.6 TRLIS.

Amb relació a aquesta matèria, podeu veure amb major detall l'apartat 2 de l'epígraf 4.3. del mòdul anterior (Impost sobre societats. Règim general), i també l'epígraf 5.8 d'aquest mòdul.

* Article 112 TRLIS.

El règim general de deducció de les provisions es desenvolupa en l'apartat tercer de l'epígraf 4.3 del mòdul anterior (Impost sobre societats. Règim general).

* Article 114 TRLIS.

Cal destacar la mesura prevista en el segon paràgraf de l'article 114 TRLIS per a evitar l'aplicació del tipus ordinari mitjançant la reducció de períodes impositius.

Article 114 TRLIS: "Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por 100 será la resultante de aplicar a 12.202,41 euros la proporción en que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo cuando ésta fuera inferior ".

– **Deducció per al foment de les noves tecnologies de la informació i de la comunicació***

* Article 36 TRLIS.

Finalment, el TRLIS preveu una deducció específica en la quota íntegra a favor de les empreses de dimensió reduïda per al foment de les tecnologies de la informació i de la comunicació. Aquesta deducció es concreta en el **15% de les quantitats invertides**, sempre que es compleixin els requisits establerts en el text legal. Aquesta deducció té una reducció anual fins que desaparegui completament el 2011 (DA 10a. TRLIS), de manera que la deducció es determina multiplicant aquest percentatge del 15% pels coeficients següents, amb arrodoniment a la unitat superior:

Les deduccions en la quota íntegra de l'IS s'expliquen en l'epígraf 6.2 del mòdul anterior (Impost sobre societats. Règim general).

- 0,8 en els períodes inciat a partir de l'1/1/2007
- 0,6 en els períodes inciat a partir de l'1/1/2008
- 0,4 en els períodes inciat a partir de l'1/1/2009
- 0,2 en els períodes inciat a partir de l'1/1/2010

Exemple

TRAVELDIS, SA té una xifra neta de negoci l'any x de 7.000.000 d'euros i compra el mes d'octubre d'aquest any un màquina per 500.000 euros. Durant l'any x+1, aquesta empresa incrementa la seva plantilla mitjana en 3,64 persones, i el febrer d'aquest any compra 22 armaris d'oficina a un preu de 600 euros cada un. El juny de l'any x+2 transmet per 490.000 euros la màquina adquirida l'any x. El novembre de l'any x+2, una part dels diners obtinguts amb aquesta venda, 450.000 euros, són invertits en l'adquisició d'una altra màquina similar. El coeficient màxim d'amortització oficial que figura en les taules de les dues màquines és del 12%.

Al final de l'exercici de l'any x+2, el saldo de deutors de la societat ascendeix a 150.000 euros, dels quals 25.000 corresponen a un deutor declarat en situació de concurs. A més, en aquest mateix exercici TRAVELDIS, SA ha deixat de complir les condicions requerides per a gaudir del règim especial d'empreses de dimensió reduïda. Al final de l'any x+3, la dotació global per insolvència de deutors que preveu l'article 112 TRLIS ascendeix a 5.000 euros, mentre que la dotació individual per clientes de cobrament dubtós que estableix l'article 12.2 TRLIS de què ha disposat l'empresa han estat: 1.000 euros l'any x+3, 2.000 euros l'any x+4 i 3.000 euros l'any x+5.

Finalment, la base imposable de l'empresa corresponent als exercicis dels anys x+2, x+3, x+4 i x+5 és, respectivament, de 100.000 euros, 120.000 euros, 140.000 euros i 160.000 euros.

Llibertat d'amortització per a les inversions amb creació simultània d'ocupació
Màquina comprada l'any x: 500.000 euros.

Límit de llibertat d'amortització (article 109 TRLIS): $120.000 \times 3,64 = 436.800$ euros.

Amortització comptable: $500.000 \times 12\% = 60.000$ euros.

Llibertat d'amortització: l'empresa pot amortitzar lliurement fins a un valor de 436.800 euros del total de 500.000 euros comptabilitzats per la màquina. Sobre aquest valor l'empresa pot aplicar el percentatge que desitgi. Es produeix un ajustament fiscal positiu (si el resultat és inferior a 60.000 euros) o negatiu (si és superior).

Llibertat d'amortització per a inversions de valor escàs

Preu unitari de l'armari d'oficina: 600 euros.

Límit de llibertat d'amortització (article 110 TRLIS): 601,01 euros.

Límit màxim per període impositiu: 120.020,24 euros.

Preu global dels armaris d'oficina: $22 \times 600 = 132.000$ euros.

Llibertat d'amortització: l'empresa pot amortitzar lliurement fins a un valor de 120.020,24 euros del total de 132.000 euros comptabilitzats pels armaris d'oficina.

Si l'amortització fiscal és diferent de la comptable, cal fer un ajustament fiscal (positiu o negatiu), com en el cas anterior.

Amortització d'elements patrimonials objecte de reinversió

Límit màxim (import de l'alienació): 490.000 euros. Inversió efectuada en l'adquisició (base de l'amortització): 450.000 euros.

Amortització comptable: $450.000 \times 12\% = 54.000$ euros.

Import de l'amortització fiscal accelerada (article 113 TRLIS): $450.000 \times (12\% \times 3) = 162.000$ euros.

Ajustament fiscal negatiu: $162.000 - 54.000 = 108.000$ euros.

Provisió per deteriorament dels crèdits per possibles insolvències de deutors

Exercici x+2:

- Provisió per saldos de cobrament dubtós (article 12.2 TRLIS): 25.000 euros.

- Provisió per insolvència de deutors (article 112 TRLIS): $(150.000 - 25.000) \times 1\% = 1.250$ euros.

Exercici x+3:

- Provisió per saldos de cobrament dubtós (articles 12.2 i 112.4 TRLIS): 1.000 euros, no deduïbles perquè no cobreixen la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici x+2: 5.000 euros. Resten per cobrir 4.000 euros ($5.000 - 1.000$).

Exercici x+4:

- Provisió per saldos de cobrament dubtós (articles 12.2 i 112.4 TRLIS): 2.000 euros, no deduïbles perquè no cobreixen la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici x+2 no compensada l'exercici x+3: 4.000 euros. Resten per cobrir 2.000 euros ($4.000 - 2.000$).

Exercici x+5:

- Provisió per saldos de cobrament dubtós (articles 12.2 i 112.4 TRLIS): 3.000 euros, dels quals només són deduïbles 1.000. Amb els 3.000 euros de provisió per saldos de cobrament dubtós de l'exercici x+5 es compensen els 2.000 euros que restaven per cobrir de la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici x+2, no compensada en x+3 ni en x+4. La diferència de 1.000 euros ($3.000 - 2.000$), per tant, sí que és deduïble en l'exercici x+5.

Tipus de gravamen

Exercici x+2:

- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 25%: $12.202,41 \times 25\% = 3.050,60$ euros.

- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 30%: $(100.0000 - 12.202,41) \times 30\% = 26.339,28$ euros.

Exercici x+3:

- $12.202,41 \times 25\% = 3.050,60$ euros.

- $(120.000 - 12.202,41) \times 30\% = 32.339,28$ euros.

Exercici x+4:

- $12.202,41 \times 25\% = 3.050,60$ euros.

- $(140.000 - 12.202,41) \times 30\% = 38.339,28$ euros.

Exercici x+5:

- $12.202,41 \times 25\% = 3.050,60$ euros.

- $(160.000 - 12.202,41) \times 30\% = 44.339,28$ euros.

2. Consolidació fiscal

Aquest règim, anteriorment conegut com el **règim dels grups de societats**, consisteix bàsicament a fer tributar totes les societats integrants del grup **com si fossin una única entitat**. Això s'aconsegueix **sumant les bases imposables individuals** de totes les societats del grup i practicant a continuació determinades **eliminacions i incorporacions** de resultats per operacions realitzades entre les societats del grup.

Aquest és un dels casos en què la legislació tributària s'avança a la legislació mercantil, ja que el règim de consolidació fiscal existeix abans que s'hagi donat una regulació genèrica mercantil als grups de societats.

Es tracta d'un règim opcional que es poden aplicar les societats que formin un grup fiscal.*

* Art. 64.1.TRLIS

L'article 70 TRLIS detalla el procediment i els requisits perquè les societats del grup optin per la consolidació fiscal. Al seu torn, els articles 80 i 81 TRLIS regulen, respectivament, les causes de la pèrdua del règim de consolidació fiscal i els seus efectes.

Formen un **grup fiscal*** el conjunt de societats anònimes, limitades i comanditàries per accions residents en territori espanyol, sempre que una **societat dominant** posseeixi una participació –directa o indirecta– almenys del 75% del capital social de l'altra societat o de les altres societats, anomenades **societats dependents**.

* Article 67 TRLIS.

La **societat dominant** ha de ser una societat anònima, limitada, comanditària per accions o tenir personalitat jurídica i estar subjecta i no exempta a l'IS. Els establiments permanents d'entitats no residents situats en territori espanyol es poden considerar societats dominants respecte de les societats les participacions de les quals siguin afectes a aquest. La participació mínima del 75% l'ha de posseir el primer dia del període impositiu en què sigui d'aplicació el règim de consolidació i s'ha de mantenir durant tot el període impositiu. La societat dominant no pot ser alhora dependent de cap altra societat dominant resident en territori espanyol, ni pot estar sotmesa al règim especial de les agrupacions d'interès econòmic ni d'unions temporals d'empreses. Si l'entitat dominant és un establiment permanent d'una entitat no resident, tampoc no pot ser dependent de cap altra entitat dominant resident en territori espanyol, i és necessari que l'entitat no resident estigui ubicada en un país o territori amb el qual Espanya tingui subscrit un conveni per a evitar la doble imposició internacional que contingui clàusula d'intercanvi d'informació.

No poden formar part dels grups fiscals les entitats següents: que estiguin exemptes d'aquest impost; que al tancament del període impositiu estiguin en situació de concurs, o incloses en la situació patrimonial que preveu l'article 260.1.4 TRLSA, encara que no tinguin la forma de societats anònimes, llevat que abans de concloure l'exercici en el qual s'aproven els comptes anuals, aquesta última situació hagi estat superada; les societats dependents subjectes a un tipus de gravamen de l'IS diferent del de la societat dominant; les societats dependents la participació de les quals s'assoleixi per mitjà d'una altra societat que no reuneixi els requisits establerts per a formar part del grup fiscal.

El **subjecte passiu** és el grup fiscal, i el seu representant serà la societat dominant, que quedarà subjecta al compliment de les obligacions tributàries materials –bàsicament el pagament de l'IS corresponent al grup– i formals que

deriven d'aquest règim. Totes les societats del grup són **responsables solidàries** del pagament del deute tributari, excloent-ne les sancions.*

* Articles 65, 66 i 82 TRLIS.

Com s'ha indicat anteriorment, la **base imposable*** del grup es forma sumant les bases imposables individuals de les societats integrants del grup fiscal –sense incloure-hi la compensació de les bases imposables negatives individuals–; les eliminacions, i les incorporacions de les eliminacions practicades en exercicis anteriors. Si la base imposable del grup resulta positiva, es pot compensar amb les bases imposables negatives del grup fiscal i, en determinades condicions, les bases imposables negatives individuals.

* Articles 71 i 74 TRLIS.

Les bases imposables negatives de qualsevol de les societats del grup fiscal que quedin pendents de compensar en el moment d'integrar-se al grup fiscal, es poden compensar en la base imposable del grup, amb el límit de la base imposable individual de la mateixa societat. A l'efecte de compensar bases, s'han d'excloure de la base imposable els dividendes o les participacions en beneficis que es beneficien de la deducció del 100% per doble imposició interna de dividendes.

Això pot limitar les possibilitats de compensació si la societat que va obtenir bases imposables negatives abans de la seva incorporació al grup posteriorment obté bases imposables positives i, alhora, diverses societats del grup obtenen bases imposables negatives.

El grup també pot aplicar l'exempció de l'article 21 TRLIS, sempre que el grup compleixi els requisits* establerts en aquest precepte.

* Article 78.1 TRLIS.

Una vegada sumades les bases imposables individuals, s'han de practicar les eliminacions i les incorporacions que assenyala la llei.

Aquestes eliminacions i incorporacions...

... es duen a terme conforme als criteris que estableix l'article 46 del Codi de comerç i altres normes de desenvolupament.

Malgrat la seva consideració de despesa comptable com a fons de comerç de consolidació, l'article 71.3 TRLIS no admet com a partida fiscalment deduïble la diferència positiva entre el valor comptable de les participacions en el capital de les societats dependents que posseeixi, directament o indirectament, la societat dominant i la part proporcional que els valors esmentats representen en relació amb els fons propis d'aquestes societats dependents.

S'hauran d'**eliminar** de la base imposable del grup els resultats per operacions internes efectuades en el període impositiu, que són les realitzades entre societats del grup fiscal en els períodes impositius en què totes dues formin part d'ell i s'hi apliqui el règim de consolidació fiscal.*

* Article 72 TRLIS.

Per imperatiu legal, no s'eliminen els dividendes inclosos en les bases imposables individuals respecte dels que no hagi estat procedent la deducció per doble imposició interna que estableix l'article 30.4 TRLIS, que tributen sense dret a deducció per part de la societat perceptora.

Si els dividendes intergrup tenen dret a aquesta deducció per doble imposició, amb independència del temps de tinença del titular de la participació, aquests dividendes són objecte d'eliminació i no estan sotmesos a retenció.

Les eliminacions practicades s'**incorporen** a la base imposable del grup fiscal quan es facin davant tercers aliens al grup.*

* Article 76 TRLIS.

També s'han d'incorporar els resultats intergrup eliminats, si una de les societats intervinents en l'operació interna deixa de formar part del grup fiscal, a la base imposable del grup

corresponent al període impositiu anterior a aquell en què es produeixi la separació de la societat. Així mateix, també s'hi ha d'incorporar la correcció de valor de la participació de les societats del grup fiscal que es va eliminar al seu moment, si aquestes deixen de formar part del grup fiscal i assumeixen el dret a la compensació de la base imposable negativa corresponent a la pèrdua que va determinar la correcció de valor. D'aquesta manera, es permet que la societat que deixa de ser del grup aprofiti la base imposable negativa que no va poder ser aprofitada pel grup i que es computi així la despesa fiscal corresponent.

Per a adaptar la **reinversió de beneficis extraordinaris** al règim actual de **deducció per reinversió** d'aquests beneficis regulada en l'article 42 TRLIS, l'article 75 TRLIS preveu que aquesta deducció no és procedent en el cas de transmissions realitzades entre societats pertanyents al grup fiscal. No obstant això, la deducció per reinversió sí que es pot practicar si aquesta es materialitza en un element nou adquirit a una altra societat del grup.

Tant el **període impositiu** com el **tipus de gravamen** aplicable al grup fiscal són els que corresponen a la societat dominant.* Sobre la quota resultant d'aplicar a la base imposable del grup el tipus de gravamen corresponent, es poden aplicar les bonificacions, la deducció per a evitar la doble imposició i les deduccions incentivadores de determinades activitats que figuren en els capítols II, III i IV del títol VI.**

* Art. 76 i 77 TRLIS
** Art. 78 TRLIS

Sobre aquestes deduccions i bonificacions, podeu consultar els epígrafs 6.1 i 6.2 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

Exemple

La Societat A, SA és la societat dominant d'un grup format a més per les societats dependents B i C.

En l'exercici x, la seva filial B li va distribuir uns dividendes per un import de 10.000 euros, única renda de A, i B va determinar una base imposable de 50.000 euros. A més, B va comptabilitzar unes despeses per formació del personal per un import de 6.000 euros, que eren la mitjana de despeses per aquest concepte que estava fent en els dos últims anys.

Per la seva part, C va obtenir una base imposable negativa de 2.000 euros.

En l'exercici anterior, el grup va determinar una base imposable negativa de 20.000 euros

Tributació del grup fiscal

- Base imposable del grup: $10.000 + 50.000 - 2.000 = 58.000$ euros.
- Eliminacions: 10.000 euros per dividendes amb dret a deducció per doble imposició de dividendes.
- Base consolidada: 48.000.
- Compensació de bases imposables negatives del grup: $48.000 - 20.000 = 28.000$ euros.
- Tipus de gravamen: 30%.
- Quota: 8.400 euros.
- Deducció per despeses de formació del personal: 5% sobre 6.000 = 300 euros.
Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria: $6.000 \times (5 \times 0,8)\% = 240$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria: $6.000 \times (5 \times 0,6)\% = 180$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria: $6.000 \times (5 \times 0,4)\% = 120$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria: $6.000 \times (5 \times 0,2)\% = 60$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2011 i següents, no seria aplicable cap deducció.
- Quota que s'ha d'ingressar:(suposant que la deducció per despeses de formació de personal fos de 300 euros): 8.100 euros.

Per a finalitzar l'explicació del règim de consolidació fiscal, hem d'assenyalar les **obligacions d'informació** que incumbeixen la societat dominant del grup fiscal,* que ha de formular, a efectes tributaris, el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats, un estat que reculli els canvis en el patrimoni net de l'exercici i un estat de fluxos d'efectiu consolidat, aplicant el mètode d'integració global a totes les societats que integren el grup fiscal.

* Article 79 TRLIS.

Els comptes anuals consolidats es refereixen a la mateixa data de tancament i període que els comptes anuals de la societat dominant, i les societats dependents han de tancar el seu exercici social en la data en què ho faci la societat dominant.

A més, s'hi ha d'aportar una altra informació suplementària:

- Les eliminacions practicades en períodes impositius anteriors pendents d'incorporació.
- Les eliminacions i les incorporacions practicades en el període impositiu, la procedència i quantia de les quals han d'estar degudament justificades.
- Les diferències, degudament explicades, que hi pugui haver entre les eliminacions i incorporacions realitzades a l'efecte de determinar la base imposable del grup fiscal i les realitzades a l'efecte d'elaborar el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats.

3. Operacions de reestructuració empresarial

Amb aquesta denominació es fa referència al règim especial de les fusions, escissions, aportacions d'actius, canvis de valors i canvi de domicili social d'una societat europea o una societat cooperativa europea d'un estat membre a un altre de la Unió Europea recollit en el capítol VIII del títol VII del TRLIS. Aquest règim respon a l'adaptació de l'IS espanyol de la Directiva 90/434/CEE del Consell, de 23 de juliol, relativa al règim fiscal comú aplicable a les fusions, escissions, aportacions d'actius i canvis d'accions realitzats entre societats de diferents estats membres, encara que no es limita, com sí que ho fa la Directiva, a operacions d'aquest tipus entre societats de diferents estats membres de la UE, modificada per la Directiva 2005/19/CE del Consell, de 17 de febrer, sinó que també regula les operacions de reestructuració empresarial entre persones físiques o jurídiques residents en territori espanyol.

Aquest règim* es basa en el **principi de neutralitat** ja que aconseguix que la realització d'aquestes operacions no tingui com a conseqüència el gravamen de les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de la transmissió de béns. Aquestes rendes no s'integren en l'IS de les entitats transmissores, ja que els béns transmesos es computen en la societat adquirent, a efectes fiscals, per l'import que tenien abans de fer la transmissió, amb independència del valor pel qual es comptabilitzin. La seva **efectiva tributació es diferirà** al moment en el qual els béns s'alienin a tercers subjectes aliens a aquestes operacions.

* Articles 8al 96 TRLIS i articles 42 a 45 RIS.

A les operacions de reorganització empresarial esmentades també se'ls aplica el principi de neutralitat en relació amb altres impostos, com ara l'IRPF, l'exempció per l'ITPAJD (modalitat operacions societàries), l'IVA, l'IIVTNU municipal i l'IAE.

Aquest règim ha estat objecte de múltiples reformes legislatives justificades per diversos motius, com ara restringir determinades operacions que s'entenia que no s'havien de beneficiar del principi de neutralitat, adaptar la normativa als criteris de la DGT, incorporar precisions tècniques, i també per a evitar possibles col·lisions amb el principi comunitari de no-discriminació en cas que alguna de les entitats intervinents sigui resident en un estat membre de la UE.

Les **operacions** que es beneficien d'aquest règim són les operacions següents:*

- **Fusió**, tant pròpia –amb l'aparició d'una nova entitat resultant de la transmissió en bloc dels patrimonis socials de les entitats que s'han de fusionar, que es dissolen sense liquidar-se–, com impròpia –que no dóna com a resultat l'aparició d'una nova entitat–, o la fusió per absorció.

* Les definicions d'aquestes operacions, les trobareu en l'article 83 TRLIS.

- **Escissió**, que inclou l'escissió total, l'escissió parcial de branca d'activitat, l'escissió parcial en què el patrimoni segregat són participacions majoritàries en el capital social d'altres entitats.
- **Aportacions no dineràries de branca d'activitat**. S'entén per **branca d'activitat** el conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans.
- **Canvi de valors**, que permeti obtenir la majoria de drets de vot.
- **Canvi de domicili social** d'una societat europea o una societat cooperativa europea d'un estat membre a un altre de la Unió Europea.

La llei recull una altra operació, **les aportacions no dineràries**,* a la qual ofereix la possibilitat d'acollir-se aquest règim basat en la neutralitat fiscal de l'operació, malgrat que no estava emparada en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol.

* Article 94 TRLIS.

Com s'ha assenyalat a l'inici, el tret que caracteritza aquest règim és que no **s'integren a la base imposable les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de les transmissions de béns i drets** resultants de les operacions abans esmentades.* És possible renunciar de manera total o parcial al règim de neutralitat, fet que comporta la integració a la base imposable de les rendes derivades de la transmissió –a la transmitent– dels elements patrimonials transmesos.**

* Article 84 TRLIS.

** Apartat 2 de l'article 84 TRLIS.

Aquestes transmissions, les han de dur a terme:

- Entitats residents en territori espanyol. Els béns i drets transmesos han d'estar situats en aquest territori.
- Entitats residents en territori espanyol que transmetin EP situats en el territori d'estats que no siguin membres de la UE a entitats també residents en territori espanyol.
- Entitats no residents en territori espanyol que transmetin EP situats en aquest territori.
- Entitats residents en territori espanyol que transmetin EP situats en el territori d'estats membres de la UE a entitats també residents en territori d'algun estat membre i que revesteixi alguna de les formes enumerades en l'annex de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol, i que estiguin subjectes i no exemptes a algun dels tributs que estableix l'article 3 de la Directiva.

En aquest cas, l'art. 92 TRLIS estableix que la base imposable de les entitats transmissors residents en territori espanyol s'incrementa en l'import de l'excés de les rendes negatives sobre les positives imputades per l'establiment permanent, amb el límit de la renda positiva derivada de la transmissió d'aquest.

A l'inici d'aquest epígraf també es va apuntar que la no-inclusió de les rendes derivades de la transmissió en la base imposable ha d'anar acompanyada del

manteniment, a efectes fiscals, dels valors que els elements patrimonials transmesos tenien en l'entitat transmissent abans que es fes l'operació.*

* Article 85 TRLIS.

Aquesta regla general no es manté en els casos següents:

- En cas que es produeixi una renúncia total o parcial al règim (article 84.2 TRLIS).
- En cas que no sigui d'aplicació el règim. Llavors pren el valor que acordin les parts, amb el límit del valor normal de mercat (article 85.2 TRLIS).
- En cas que l'entitat adquirent tingui una participació d'almenys el 5% en el capital de la transmissent. L'import de la diferència entre el preu d'adquisició de la participació i el seu valor teòric és el que s'imputa als béns i drets adquirits.

Pel que fa a la **valoració a efectes fiscals de les accions o participacions rebudes per l'aportació d'una branca d'activitat**, aquesta és el valor comptable de la unitat econòmica autònoma, corregit en l'import de les rendes que s'hagin integrat, si escau, a la base imposable de la societat transmissent amb motiu de l'operació.*

* Article 86 TRLIS.

Respecte a les rendes que es posin de manifest en ocasió del **canvi de valors**, s'estableix que no s'integren a la base imposable de l'aportant.* Altrament, s'obtindrien rendes tant per aplicació de les disposicions de l'IRPF sobre guanys patrimonials (article 35 TRLIRPF), com per aplicació de les normes que disposa l'article 15 TRLIS sobre permutes o aportacions no dineràries.

* De l'IRPF si és persona física o de l'IS si és persona jurídica.

Sobre això, podeu llegir l'epígraf 4.5 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

Això requereix el compliment d'una sèrie de requisits:

- Que els socis que facin el canvi de valors resideixin en territori espanyol o en el d'algun Estat membre de la UE o en el de qualsevol altre Estat, sempre que, en aquest últim cas, els valors rebuts siguin representatius del capital social d'una entitat resident a Espanya.
- Que l'entitat que adquireixi els valors sigui resident en territori espanyol o estigui compresa en l'àmbit d'aplicació de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol.

A més, l'article 87 TRLIS estableix la valoració que s'ha d'atorgar als valors bescanviats i els casos en què no s'ha d'aplicar la norma general de no-integració a la base imposable de les rendes que es posin de manifest en ocasió del canvi de valors.

Dins d'aquest règim es regulen les **conseqüències fiscals derivades del fet que l'entitat transmissent i l'adquirent tinguin participacions en el capital de l'altra entitat**.* El cas més habitual és que l'entitat adquirent participi en el capital de l'entitat transmissent. A aquest efecte, la llei distingeix entre si la participació és significativa, la qual cosa es fixa en una participació d'almenys el 5% en el capital, o si es tracta d'una participació inferior.

* Article 89 TRLIS.

En el primer cas, si la participació és significativa, no s'integra en la base imposable de l'entitat adquirent la renda positiva derivada de l'anul·lació de la participació, sempre que es correspongui amb reserves de l'entitat transmissent, ni la renda negativa que es posi de manifest per la mateixa causa. Com que aquestes rendes no es gravaran a l'entitat adquirent, s'impedeix l'aplicació de la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividendes respecte d'aquestes reserves.

Sobre aquesta deducció, podeu llegir l'epígraf 6.1 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

En el segon cas, si la participació de l'adquirent en el capital de l'entitat transmissora és inferior al 5%, l'anul·lació de la participació determina per a l'adquirent una renda per l'import de la diferència entre el valor normal de mercat dels elements patrimonials rebuts proporcionalment atribuïble a la participació i el valor comptable d'aquesta. Els efectes són idèntics als que l'article 15.6 TRLIS preveu per a una liquidació.

Per la seva part, l'article 90 TRLIS regula les conseqüències fiscals per a les entitats adquirentes dels **patrimonis transmesos** en virtut de les operacions que es beneficien de l'aplicació del principi de neutralitat, i que es concreten en la **subrogació en els drets i les obligacions tributaris** prèviament existents. Per a això distingeix entre dues situacions:

- Successió a títol universal; en aquest cas, es transmeten a l'entitat adquirent els drets i les obligacions tributaris de l'entitat transmissora.

Això pot tenir conseqüències en la base imposable: possibilitat d'aplicar amortitzacions accelerades, per exemple, en les deduccions en la quota –es pot subrogar en les deduccions incentivadores de determinades activitats pendents– o en matèria de pagaments fraccionats.

- Successió que no sigui a títol universal; en aquest cas, la subrogació es limita als drets i les obligacions corresponents als béns i els drets transmesos.

En matèria de **subrogació**, quant a la possibilitat de **compensar bases imposables negatives**, aquest precepte preveu certes limitacions a la **regla general**, segons la qual que bases imposables de l'entitat transmissora pendents de compensació poden ser compensades per l'entitat adquirent en cas de successió universal.

La raó de ser d'aquestes limitacions és evitar que les bases imposables negatives es computin dues vegades en l'entitat transmissora i en l'adquirent. Les limitacions són les següents:

- En cas que l'entitat adquirent participi en el capital de l'entitat transmissora, o bé totes dues siguin membres d'un mateix grup de societats, la base imposable negativa susceptible de compensació es redueix en l'import de la diferència positiva entre el valor de les aportacions dels socis, realitzades per qualsevol títol, corresponents a la participació esmentada o a les participacions que les entitats del grup tinguin sobre l'entitat transmissora, i el seu valor comptable. Aquesta limitació té el mateix sentit que la que preveu l'apartat 2 de l'article 25 TRLIS, que regula de forma general la compensació de bases imposables negatives.
- Mai no són compensables les bases imposables negatives corresponents a pèrdues sofertes per l'entitat transmissora que hagin motivat la depreciació de la participació de l'entitat adquirent en el capital de l'entitat transmissora, o la depreciació de la participació d'una altra entitat en aquesta última quan totes elles formin part d'un grup de societats. Així s'evita un doble aprofitament: una entitat amb la dotació de provisió deducible i una altra amb la subrogació de la base imposable negativa.

Com que determinades operacions previstes en aquest règim donen lloc a l'extinció de societats –en concret, en els casos de fusió i escissió total–, l'article

! Sobre això podeu veure l'epígraf 4.9 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

91 TRLIS preveu que les **rendes realitzades per aquestes societats extingides s'imputin** d'acord amb el que preveuen les normes mercantils.*

* Article 235 TRLSA.

A fi d'**evitar la doble imposició** que es pugui produir per l'aplicació de les normes sobre valoració que disposen els articles 86, 87.2 i 94 TRLIS, s'estableixen disposicions específiques.*

* Article 95 TRLIS.

Els sistemes per a eliminar la doble imposició són diferents en funció de la forma com l'entitat adquirent va comptabilitzar les operacions.

Així, si l'entitat adquirent va comptabilitzar els actius aportats pel valor fiscal del subjecte aportant, els beneficis distribuïts amb càrrec a les rendes imputables als béns aportats donen dret a la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividendes a què es refereixen els articles 30.2 TRLIS –sigui quin sigui el percentatge de participació del soci i sigui quina sigui la seva antiguitat– i 30.5 TRLIS respecte de les rendes generades en la transmissió de la participació, i també respecte de l'exempció o la deducció per a evitar la doble imposició internacional de dividendes sigui quin sigui el grau de participació del soci.

En cas que la forma com l'entitat adquirent va comptabilitzar els actius aportats no li hagi permès evitar la doble imposició –això es produeix quan es comptabilitza l'actiu adquirint per un valor diferent del fiscal, que generalment és superior a aquest–, l'entitat adquirent pot practicar en el moment de la seva extinció els ajustaments de signe contrari als que hagi practicat per aplicació de les regles de valoració que estableixen els articles 86, 87.2 i 94 TRLIS.

Finalment, resta analitzar les **obligacions comptables** que comporten l'aplicació d'aquest règim i la forma com s'estableix l'**opció per aquest règim**.*

* Articles 93 i 96 TRLIS i articles 42 a 45 RIS.

Les **obligacions comptables** que estableix l'article 93 TRLIS s'han de complir en la memòria anual que forma part dels comptes anuals de les entitats sotmeses a la comptabilitat mercantil. Aquestes obligacions comptables incumbeixen tant l'entitat adquirent com els socis persones jurídiques que hagin intervingut en les operacions. El seu incompliment es considera una infracció tributària greu.

L'article 45 RIS preveu, al seu torn, obligacions d'informació de l'entitat adquirent en cas que la seva participació en el capital de l'entitat transmissor sigui almenys d'un 5%.

Per la seva part, l'article 96 TRLIS regula de forma detallada l'**acord pel qual s'opta per aquest règim** –distingint el tipus d'operació que es durà a terme– i l'**obligació de comunicar-ho a l'Administració tributària**, mentre que els articles 42 a 44 RIS estableixen els detalls d'aquesta obligació, el subjecte que ha de fer la comunicació i el contingut d'aquesta comunicació.

Un dels aspectes més polèmics que estableix aquest precepte* és la possibilitat que aquest **règim no sigui d'aplicació** si l'operació realitzada té com a **objectiu principal el frau o l'evasió fiscal**, i es detalla que això s'entén així "si l'operació no s'efectua per motius econòmics vàlids, com ara la reestructuració o la racionalització de les activitats de les entitats que participen en l'operació, sinó amb la mera finalitat d'aconseguir un avantatge fiscal".

* Article 96.2 TRLIS.

Aquesta possibilitat de denegar l'aplicació del règim figura en l'article 11 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol, i ha estat objecte d'interpretació pel

TJCE en la sentència de 17 de juliol de 1997, assumpte C-28/95 Leur-Bloem, el qual ha precisat que “el concepte de motius econòmics vàlids és més ampli que la mera recerca d’un avantatge fiscal, com la compensació horitzontal de pèrdues”. Tanmateix, aquest precepte continua sent d’interpretació i precisió molt difícils, i ha provocat una intensa discussió sobre el seu abast. En qualsevol cas, la càrrega de la prova sobre la falta d’un motiu econòmic vàlid per a l’operació de reestructuració empresarial correspon a l’Administració.

En la sentència esmentada, el TJCE va sostenir que les normes antifrau han de permetre la comprovació que una operació determinada persegueix un objectiu de frau o evasió i que les autoritats nacionals competents no es poden limitar a aplicar criteris generals pre-determinats, sinó que han d’examinar globalment aquesta operació cas per cas. A més, va recordar que, segons la seva pròpia jurisprudència reiterada, aquest examen ha de ser susceptible de control jurisdiccional i va mantenir que les autoritats administratives han d’aplicar aquestes normes antifrau de manera proporcional i mai de forma facultativa.

Encara que no sigui necessari, ja que segons la LGT totes les consultes tributàries són vinculants, el mateix article 96.2 TRLIS preveu expressament la possibilitat de dirigir consultes vinculants a l’Administració tributària sobre l’aplicació i el compliment d’aquest requisit en operacions concretes.

4. Altres règims especials

4.1. Agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses

Les **agrupacions d'interès econòmic espanyoles i europees** estan regulades en la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic. La finalitat d'aquestes agrupacions, que tenen personalitat jurídica pròpia i caràcter mercantil, és facilitar l'activitat o millorar els resultats dels seus socis si actuen agrupats i no aïlladament.

Per la seva part, les **unions temporals d'empreses (UTE)** estan regulades en la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre règim fiscal d'agrupacions i unions temporals d'empreses i de les societats de desenvolupament industrial. Aquestes unions manquen de personalitat jurídica pròpia i es creen per a facilitar la col·laboració d'empresaris per un cert temps i per a una finalitat concreta (desenvolupament o execució d'una obra, servei o subministrament).

Bàsicament, el seu règim tributari és el conegut com a **transparència fiscal**: en principi aquestes entitats no tributen per l'IS però han d'imputar les seves bases imposables als seus socis o membres, que al seu torn les han d'incloure en les bases imposables dels seus impostos personals.

La raó d'aplicar el règim de transparència a aquestes entitats no és la mateixa que justifica el règim comú de transparència, que no és cap altra que evitar elusió mitjançant la interposició de societats.

En aquest cas, la transparència respon a la finalitat d'aquestes entitats, que no és obtenir lucre per a elles mateixes, sinó facilitar l'activitat econòmica dels seus membres o permetre una associació temporal.

Les **agrupacions d'interès econòmic espanyoles*** han d'imputar la base imposable, ja sigui positiva o negativa, als seus socis residents a Espanya, i també les deduccions i bonificacions, i les retencions i els ingressos a compte a què tingui dret l'agrupació. Si l'agrupació té socis no residents, és la mateixa agrupació la que es veu sotmesa a l'IS per la part de la seva base imposable que els correspongui, ja que en aquest cas no s'ha de practicar cap imputació. Les entitats no residents que no reben bases imposables imputades perceben, al contrari que els socis residents, dividends i participacions en beneficis de l'agrupació i han de tributar per aquests per l'IRNR o segons el que estableixi el CDI que els sigui d'aplicació.

Per la seva part, les **agrupacions d'interès econòmic europees*** tributen igual que les espanyoles amb les peculiaritats següents:

- No tributen per l'IS.

El règim de l'agrupació europea...

... d'interès econòmic té l'origen en el Reglament 2137/1985, del Consell, de 25 de juliol, desplegat per l'esmentada Llei 12/1991, de 29 d'abril.

* Article 48 TRLIS.

* Article 49 TRLIS.

- Si l'entitat no és resident, els seus socis residents han d'integrar a la base imposable la part corresponent als beneficis o les pèrdues de l'agrupació, aplicant-hi, per a determinar-los, les normes generals de l'IS.
- Els socis no residents, amb independència que l'agrupació europea sigui al seu torn no resident o resident, estan subjectes a l'IRNR únicament si l'activitat de l'agrupació es pot considerar un establiment permanent a Espanya.

Exemple

Quatre entitats, una de les quals no és resident en territori espanyol, sinó EP, van constituir una agrupació d'interès econòmic per a prestar serveis auxiliars a la seva activitat de components d'automòbils. Cada un dels socis té una participació del 25% en l'agrupació.

Una vegada deduïdes les despeses, els beneficis obtinguts per l'agrupació en l'exercici x han estat de 8.000.000 d'euros i ha comptabilitzat unes despeses per a millorar el seu accés a Internet i la seva tecnologia informàtica per un import de 18.000 euros.

L'agrupació ha distribuït dividendes entre els socis per un import de 2.000.000 d'euros.

Tributació de l'agrupació d'interès econòmic

- Base imposable: 8.000.000 d'euros.
- Base imposable sotmesa a IS: 2.000.000 d'euros (una quarta part del benefici de l'agrupació que correspon al soci no resident i que no s'imputa al mateix).
- Tipus de gravamen: 30%.
- Quota: 600.000 euros.
- Deducció per foment de les TIC (art. 36 TRLIS): 15% sobre 4.500 euros = 675 euros. Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria: $4.500 \times (15 \times 0,8)\% = 540$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria: $4.500 \times (15 \times 0,6)\% = 405$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria: $4.500 \times (15 \times 0,4)\% = 270$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria: $4.500 \times (15 \times 0,2)\% = 135$ euros; si la inversió s'hagués efectuat l'any 2011 i següents, no seria aplicable cap deducció.
- Quota a ingressar: (suposant que fos aplicable la deducció de 540 euros): 599.460 euros.

Imputació als socis residents

- Imputació de base imposable: 6.000.000 d'euros (2.000.000 d'euros a cada un).
- Imputació de bases de la deducció: 13.500 euros (4.500 euros a cada un).
- Els dividendes no s'integren a la base imposable dels socis, no estan subjectes a retenció, ni donen dret a deducció per doble imposició de dividendes.

Tributació del soci no resident

- Tributa per l'IRNR en concepte de 500.000 euros de dividendes percebuts
- El tipus de gravamen aplicable és del 18% (article 25.1.f TRLIRNR).
- Quota: 90.000 euros, que coincideix amb la retenció que s'hi ha practicat (article 31.2 TRLIRNR).

(En cas que intervingui CDI amb l'estat de residència d'aquest soci, és a dir, d'aplicació d'un règim especial, cal aplicar aquest règim especial.)

Les **unions temporals d'empreses*** tributen igual que les agrupacions espanyoles d'interès econòmic, amb la particularitat que si operen a l'estranger poden gaudir d'exempció sobre les rendes obtingudes a l'estranger.

* Article 50 TRLIS.

Aquestes entitats han de fer les imputacions als socis o membres que tinguin els drets inherents a la seva condició de tals el dia de la conclusió del període impositiu de l'entitat, en la proporció que estableixi l'escriptura de constitució o, si no hi ha escriptura, a parts iguals. A aquest efecte, les entitats han de complir una sèrie de requisits formals que preveuen l'article 52 TRLIS i l'article 46 RIS.

4.2. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

El règim especial per a aquestes entitats, que afecta tant l'IS com l'IVA, va ser introduït pel títol II de la Llei 36/2003, d'11 de novembre, de mesures de reforma econòmica, amb la intenció declarada "d'estimular el mercat immobiliari d'habitatges de lloguer i donar resposta a la necessitat social de disposar d'un parc d'habitatges de lloguer, avui molt limitat".

L'exposició de motius d'aquesta Llei 36/2003, d'11 de novembre, afegeix: "El règim especial beneficiarà a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo, y se concreta en una bonificación de la cuota impositiva que resulte de la aplicación del régimen general. De esta bonificación se beneficiarán los rendimientos obtenidos en la actividad de arrendamiento de viviendas y las ganancias derivadas de su enajenación, bajo determinadas condiciones. La bonificación se incrementa en el supuesto de viviendas alquiladas que cumplen un mayor papel social en los términos definidos por la norma, supuesto que se complementa con la tributación de la adquisición de dichas viviendas al tipo super-reducido del impuesto sobre el valor añadido".

És una qüestió diferent que a la pràctica aquest règim especial estigui aconseguint realment activar el mercat de l'habitatge de lloguer.

Per a poder gaudir d'aquest règim,* les entitats han de tenir com a **objecte principal l'arrendament d'habitatges** situats en territori espanyol; aquesta activitat és compatible amb altres activitats complementàries i amb la transmissió d'immobles passat un termini de manteniment obligatori de set anys. Així mateix, és aplicable aquest règim si l'entitat arrenda, juntament amb l'habitatge, trasters, dues places de garatge i mobiliari accessori, però no locals de negoci.

* Article 53 TRLIS.

Es tracta d'un règim **opcional i incompatible** amb la resta de règims especials continguts en el TRLIS –excepte els de consolidació fiscal, transparència fiscal internacional, fusions, escissions, aportacions d'actiu i canvi de valors i, determinats contractes d'arrendament financer– i amb la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris.

Els **requisits** per a l'aplicació d'aquest règim figuren en l'article 53 TRLIS.

- Que el nombre d'habitatges arrendats o oferts en arrendament sigui en tot moment igual o superior a 10.
- Que la superfície construïda de cada habitatge no excedeixi de 135 metres quadrats.
- Que els habitatges romanguin arrendats o oferts en arrendament durant almenys set anys.
- Que les activitats de promoció immobiliària i d'arrendament siguin objecte de comptabilitat separada per a cada immoble adquirit o promogut, amb el desglossament necessari per a conèixer la renda de cada habitatge, local o finca registral independent.

Trobareu l'explicació d'aquesta deducció per reinversió de beneficis extraordinaris en l'epígraf 6.2.h del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

- En cas que desenvolupin activitats complementàries a la principal d'arrendament d'habitatges, que almenys el 55% de les rendes del període impositiu, exclòs el de la transmissió d'immobles una vegada transcorregut el termini mínim apuntat de set anys, tinguin dret a la bonificació de l'article 54, és a dir, que procedeixin de l'activitat protegida en aquest règim especial.

Aquest règim especial comporta l'aplicació de **bonificacions en la quota**,* que impliquen uns beneficis fiscals molt destacables.

* Article 54 TRLIS.

La renda derivada de l'arrendament que s'ha de bonificar es calcula per mitjà de l'ingrés íntegre obtingut per cada habitatge, minorat en les despeses directament relacionades amb l'obtenció d'aquest ingrés i en la part de les despeses generals, que corresponguin proporcionalment a l'ingrés esmentat.

La bonificació prevista és el 85% de la quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de l'arrendament d'habitatges, percentatge que s'eleva fins al 90% quan es tracta d'arrendament d'habitatges adaptats a discapacitats.*

* Per veure els requisits que exigeix cada bonificació, heu de llegir els apartats a i b de l'article 54.1 TRLIS.

A més, les distribucions de beneficis que percebin els socis d'aquestes entitats i la transmissió de les seves participacions gaudeixen de la deducció per a evitar la doble imposició de dividendes que estableix l'article 30.1 TRLIS.

Trobareu l'explicació d'aquesta deducció per a evitar la doble imposició de dividendes en l'epígraf 6.1.2 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

4.3. Societats i fons de capital-risc i societats de desenvolupament industrial regional

L'objectiu d'aquests règims és incentivar l'aportació de recursos financers a les empreses, assumint els riscos propis del soci. La Llei 25/2005, de 24 de novembre, reguladora de les entitats de capital-risc i de les seves societats gestores, estableix el règim substantiu aplicable a aquestes entitats, l'activitat de les quals consisteix a proporcionar recursos a mitjà i a llarg termini, però no de forma il·limitada en el temps. Les **societats de capital-risc** són societats anònimes l'objecte social de les quals consisteix principalment en la presa de participacions temporals en el capital d'empreses no financeres els valors de les quals no cotitzin en el primer mercat de la borsa de valors. Per la seva part, els **fons de capital-risc** són patrimonis administrats per una societat gestora que té el mateix objecte social que les societats de capital-risc.

Les particularitats del seu règim especial* consisteixen bàsicament en el següent:

* Article 55 TRLIS.

a) L'**exempció parcial** de rendes derivades de la transmissió d'accions i participacions en entitats que són pròpies del seu objecte social. En cas que es tracti de societats de mera tinença de béns, s'exigeix addicionalment que els immobles que representin el 85% del valor comptable total dels immobles de

l'entitat participada siguin afectes, ininterrompudament durant el temps de tinença dels valors, al desenvolupament d'una activitat econòmica, en els termes de la LIRPF, diferent de la financera o immobiliària.

En concret, el percentatge de l'exempció varia en funció del temps transcorregut des de la seva adquisició fins a la seva transmissió. L'exempció és del 99% a partir de l'inici del segon any fins al quinzè inclòs, amb les circumstàncies excepcionals que s'assenyalen en l'apartat 1 de l'article 55 TRLIS.

Aquesta exempció parcial no s'aplica si les rendes s'obtenen mitjançant un paradís fiscal o mitjançant la transmissió a una entitat vinculada, llevat d'excepcions.

b) L'aplicació de la deducció per doble imposició de dividendes o de l'exempció prevista en l'article 20.1 TRLIS, independentment del percentatge de participació en els fons propis de l'entitat i del període de tinença de la participació.

Els socis o partícips de les entitats de capital-risc també gaudeixen de la deducció que regula l'article 30.5 TRLIS sobre les rendes positives posades de manifest en la transmissió o el reemborsament d'accions o participacions representatives dels fons propis d'aquestes entitats. Si els socis o partícips no són residents en el territori espanyol, aquestes rendes no es consideren obtingudes a Espanya i, per tant, no estan subjectes a l'IRNR (article 55.4 TRLIS).

Exemple

PIMCO, SA està participada en un 25% per una entitat de capital-risc. Aquesta participació, la va adquirir per un import de 30.000 euros, coincidint amb la subscripció.

Quatre anys després l'entitat de capital risc transmet la seva participació a una altra entitat per un import de 40.000 euros. En aquell moment els fons propis de PIMCO, SA són de 160.000 euros, dels quals 120.000 corresponen al capital social i 40.000 a reserves.

Tributació de l'entitat de capital risc

Opció 1

- Renda per la transmissió de la participació: 10.000 euros
- Exempció del 99%: $(10.000 - 9.900) = 100$ euros
- Tipus de gravamen: 30%
- Quota corresponent a la renda derivada de la transmissió: 30 euros

Opció 2

- Aplicar-se la deducció per doble imposició interna que estableix l'article 30.5 TRLIS, cosa que li permetria deduir-se de la seva quota la part d'aquesta corresponent als 10.000 euros de renda procedents de la transmissió de la seva participació.

A les **societats de desenvolupament industrial regional** que defineix la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre règim fiscal d'agrupacions i unions temporals d'empreses i de les societats de desenvolupament industrial, s'hi aplica el règim d'exempcions parcials i deduccions per doble imposició de dividendes que s'apliquen a les entitats de capital-risc.*

4.4. Institucions d'inversió col·lectiva

La Llei 35/2003, de 4 de novembre, reguladora de les institucions d'inversió col·lectiva, configura aquestes entitats com les que, sigui quin sigui el seu objectiu, captin públicament fons, béns o drets del públic per a gestionar-los col·lectivament mitjançant la seva inversió en actius financers o d'una altra naturalesa. En qualsevol cas, el rendiment de l'inversor producte d'aquesta gestió s'ha d'establir sempre en funció dels resultats col·lectius.

Mai no es consideren institucions d'inversió col·lectiva els bancs, les caixes d'estalvi, les cooperatives de crèdit, les entitats de finançament, les entitats d'assegurances i altres entitats financeres subjectes a una regulació especial.

En funció dels actius en què inverteixen els recursos captats, les institucions d'inversió col·lectiva poden ser de caràcter financer o no financer. Són de caràcter financer les SIM, els FIM i els FIAMM.* Tenen caràcter no financer, entre altres, les societats d'inversió immobiliària, els fons d'inversió immobiliària i els fons de titulació hipotecària.

* El significat d'aquestes i d'altres sigles el trobareu en el glossari d'aquest mòdul.

L'article 57 TRLIS sotmet al règim especial de les institucions d'inversió col·lectiva totes les entitats que no estiguin sotmeses al tipus general de l'IS. Estan **sotmeses al tipus gravamen de l'1%** i, per tant, a aquest règim especial, les societats d'inversió de capital variable, els fons d'inversió de caràcter financer, les societats d'inversió immobiliària i els fons d'inversió immobiliària, sempre que compleixin les condicions establertes en la normativa de l'IS.*

* Llegiu els apartats a, b i c de l'article 28.5 TRLIS i la corresponent regulació de la Llei 35/2003, de 4 de novembre.

Aquest règim especial consisteix bàsicament en el fet que les entitats esmentades **no tenen dret a practicar cap deducció** en la quota, ni a l'**exempció** de rendes en la base imposable per a evitar la doble imposició internacional.

Quant a la resta, se sotmeten al règim general de l'impost, amb la concreció expressa que sí que poden obtenir la devolució, si escau, dels pagaments fraccionats i de les retencions i els ingressos a compte suportats.

Així mateix, els articles del 58 al 60 TRLIS regulen la tributació dels socis o partícips d'aquestes entitats.

Pel que fa als socis o partícips residents o no residents que obtinguin les seves rendes mitjançant un establiment permanent en territori espanyol, han d'integrar en la base imposable de l'impost que els sigui aplicable la renda, positiva o negativa, derivada de la transmissió de les accions o participacions o del reemborsament d'aquestes últimes i, a més, els beneficis que distribueixin aquestes entitats d'inversió col·lectiva no dona dret a aquests socis o partícips a la deducció per doble imposició.

En el cas de subjectes passius de l'IS o de l'IRNR amb establiment permanent en territori espanyol, que siguin socis o partícips en **institucions d'inversió col·lectiva constituïdes en paradisos fiscals**, estan sotmesos a un règim semblant a la transparència fiscal. Han d'integrar en la base imposable la diferència positiva entre el valor liquidatiu de la participació al dia del tancament del període impositiu i el seu valor d'adquisició (llevat de prova en contra, es presumeix que aquesta diferència és el 15% del valor d'adquisició de l'acció o participació). En correspondència amb aquesta imputació de rendes, en canvi, els beneficis distribuïts per aquestes entitats no s'integren en la base imposable i minoren el valor d'adquisició de la participació. Evidentment, aquests beneficis no donen dret a deducció per doble imposició..

Exemple

PILETA, SA és accionista d'una SIMCAV, en la qual té una participació del 0,5%. En el balanç de PILETA, SA figura l'import de la inversió de 100.000 euros, import de la subscripció.

La SIMCAV té invertit el seu capital en diferents entitats, les quals, després de satisfer l'IS per les rendes obtingudes, distribueixen a la SIMCAV uns dividendes per un import de 200.000 euros, que, al seu torn, distribueix entre els seus accionistes.

Tributació de la SIMCAV

- Base imposable: 200.000 euros
- Tipus de gravamen: 1%
- Quota: 2.000 euros
- Si els dividendes han sofert retenció, es dedueixen de la quota i si aquesta resulta negativa, s'ha de procedir a la devolució de l'excés.

Tributació de PILETA, SA

- Renda per dividendes ($200.000 \times 0,5\%$): 1.000 euros, que s'han d'integrar en la base imposable.
- No s'hi pot aplicar la deducció per doble imposició de dividendes.
- Es pot deduir de la seva quota l'import de les retencions practicades sobre els dividendes (18%): 180 euros.

4.5. Minería

Aquest règim és aplicable a les entitats que fan activitats d'exploració, investigació i explotació o benefici de jaciments minerals o altres recursos geològics, a raó de les peculiaritats que presenten aquestes activitats.*

Les característiques bàsiques d'aquest règim són la **llibertat d'amortització** i la **deduïbilitat del factor esgotament**.

Les entitats mineres tenen **llibertat d'amortització** en relació amb les seves inversions en actius miners i amb les quantitats abonades en concepte de cànon de superfície durant deu anys comptats a partir del començament del primer període impositiu a la base imposable del qual s'integra el resultat de l'explotació.

El TRLIS estableix **dues modalitats** respecte de la reducció de la base imposable en les dotacions al **factor esgotament**.

Poden gaudir de la **primera modalitat** les entitats mineres que facin l'aprofitament dels recursos assenyalats en l'apartat 1 de l'article 98 TRLIS. En aquest cas, la reducció no pot excedir del 30% de la base imposable corresponent als aprofitaments dels recursos miners que permeten aquesta reducció.

* Articles 97 a 101 i Disposició Transitòria 2 TRLIS.

El concepte d'activitat minera...

... es recull en la Llei 22/1973, de 21 de juliol, de mines, i la Llei 54/1980, de 5 de novembre, de modificació de la Llei de mines.

Sobre la llibertat d'amortització, podeu veure l'epígraf 4.3.1 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

La **segona modalitat** correspon a les entitats que facin l'aprofitament d'una o a diverses matèries primeres minerals declarades prioritàries en el Pla nacional d'abastament. Aquestes entitats poden optar perquè el factor d'esgotament referent a aquests recursos sigui de fins al 15% del valor dels minerals venuts (es consideren també com a tals els consumits per les mateixes empreses per a, posteriorment, tractar-los o transformar-los). En aquest cas, la dotació per al factor d'esgotament no pot ser superior a la part de base imposable corresponent al tractament, la transformació, la comercialització i la venda de les substàncies obtingudes dels aprofitaments assenyalats i dels productes que incorporin les substàncies esmentades i altres derivades d'aquestes.

Les matèries primeres minerals es qualifiquen com a prioritàries per a períodes determinats de temps mitjançant reials decrets. Podeu veure el Reial decret 647/2002, de 5 de juliol, pel qual es declaren les matèries primeres minerals i activitats que hi estan relacionades, qualificades com a prioritàries a efectes del que preveu l'impost sobre societats.

Les quantitats que redueixen la base imposable en concepte de factor esgotament **posteriorment han de ser invertides** en les despeses, els treballs i les immobilitzacions directament relacionats amb activitats mineres concretes.*

* Article 99 TRLIS.

A més, la llei exigeix el compliment d'uns determinats **requisits perquè la dotació al factor esgotament redueixi la base imposable:***

* Articles 100 i 101 TRLIS.

1. L'import de la dotació en cada període impositiu s'ha d'invertir en el termini de deu anys, comptats a partir de la seva conclusió. La inversió s'entén efectuada quan s'hagin fet les despeses o els treballs en què s'ha de concretar la inversió o s'hagi rebut l'immobilitzat.

En cas **que s'incompleteixi aquest requisit**, ja sigui per incompliment del termini de deu anys, ja sigui per inversió inadequada, s'ha d'integrar a la base imposable del període impositiu conclòs a l'expiració d'aquest termini o de l'exercici en el qual s'hagi fet la disposició inadequada. I s'han de liquidar els corresponents interessos de demora que es meritaren des del dia en què finalitzi el període de pagament voluntari del deute corresponent al període impositiu en què es va fer la reducció correlativa.

2. Els comptes de reserves de l'entitat minera s'han d'incrementar en cada període impositiu en l'import que va reduir la base imposable en aquest concepte. Només es pot disposar lliurement d'aquestes reserves en la mesura que es vagin amortitzant les inversions o una vegada transcorreguts deu anys des que es van subscriure les corresponents accions o participacions finançades amb aquests fons.

3. El subjecte passiu ha de recollir en la memòria dels deu exercicis següents a aquell en què es va fer la corresponent reducció l'import d'aquesta, les inversions realitzades amb càrrec a aquesta i les amortitzacions que s'han dut a terme, i també qualsevol disminució que ho hagi hagut en els comptes de reserves que es van incrementar com a conseqüència del que preveu l'apartat anterior i la destinació d'aquella. Aquests fets poden ser objecte de comprovació durant aquest mateix període.

D'altra banda, en el cas de liquidació de l'entitat, l'import pendent d'aplicació del factor d'esgotament s'integra en la base imposable de la mateixa manera i amb els mateixos efectes previstos si s'incompleteix el requisit relatiu al termini i a la modalitat de la inversió de l'import de la dotació. El mateix s'aplica als casos de cessió o alienació total o parcial de l'explotació minera i als de fusió o transformació d'entitats, llevat que l'entitat resultant, continuadora de l'activitat minera, assumeixi el compliment dels requisits necessaris per a consolidar el benefici de què gaudeix l'entitat transmissent o transformada, en els mateixos termes en què figurava en l'entitat anterior.

A més, aquestes inversions no es poden acollir a les deduccions incentivadores de determinades activitats que estableix el TRLIS.

Podeu veure aquestes deduccions en l'epígraf 6.2 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

4.6. Investigació i explotació d'hidrocarburs

En aquest cas, el règim especial* s'aplica a societats l'objecte social exclusiu de les quals és l'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments i d'emmagatzemament subterrani d'hidrocarburs naturals, líquids o gasosos, i és molt similar quant a contingut i a raó de ser al règim especial aplicable a la mineria, però, evidentment, adaptat i especificat per a les activitats relacionades amb els hidrocarburs assenyalades.

* Articles 102 a 106 i Disposició Transitòria 2 TRLIS.

El contingut d'aquest règim se centra en la **deduïbilitat del factor esgotament**, en **l'amortització d'inversions intangibles i despeses d'investigació**, i en una regulació pròpia de la **compensació de bases imposables negatives**.

L'àmbit **subjectiu** d'aplicació d'aquest règim el constitueixen, com s'ha apuntat abans, les societats l'objecte social de les quals és exclusivament l'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments i d'emmagatzemaments subterranis d'hidrocarburs naturals.

Aquests poden ser líquids o gasosos, i ser en territori espanyol i en el subsòl del mar territorial i dels fons marins que estiguin sota la sobirania del Regne d'Espanya, d'acord amb el que estableix la Llei 34/1998, de 7 d'octubre, del sector d'hidrocarburs.

La DT 2 TRLIS disposa que aquest règim, en el que disposa per a activitats d'investigació i explotació d'hidrocarburs, és aplicable a les entitats amb permís d'investigació i concessions d'explotació que es continuïn regint la Llei 21/1974, de 27 de juny, de règim jurídic per a la investigació i explotació d'hidrocarburs.

La **reducció en la base imposable en concepte de factor esgotament** que es poden aplicar les entitats acollides a aquest règim és una de les dues següents, a elecció de l'entitat:

- El 25% de l'import de la contraprestació per la venda d'hidrocarburs i de la prestació de serveis d'emmagatzemament, amb el límit del 50% de la base imposable.
- El 40% de la quantia de la base imposable prèvia a aquesta reducció.

També es poden acollir a aquesta reducció les societats de transport, emmagatzemament, depuració i venda dels productes extrets.

Com en el cas del règim especial de la mineria, les **quantitats destinades al factor d'esgotament s'han d'invertir en determinades activitats**.*

* Article 103 TRLIS.

Aquestes activitats, amb els requisits que estableix l'article 103 TRLIS, són les següents:

- Exploració, investigació i explotació de jaciments o d'emmagatzemaments subterranis d'hidrocarburs que es duguin a terme en territori espanyol i en el subsòl del mar territorial i dels fons marins en el termini de deu anys. Es consideren despeses d'aquest tipus les fetes en una concessió i que es refereixin a treballs per a la localització i perforació d'una estructura capaç de contenir o emmagatzemar hidrocarburs, diferent de la que conté el jaciment que va donar lloc a la concessió d'explotació atorgada.
- Abandonament de camps i desmantellament de plataformes marines, en el termini de deu anys.

L'**incompliment** d'aquest requisit, i també la liquidació de l'entitat o de canvi del seu objecte social, la cessió o alienació total o parcial, la fusió o la transformació de l'entitat, dóna lloc als mateixos efectes i amb les mateixes excepcions que preveu el règim especial de la mineria. Igualment, tampoc en aquest cas les inversions no es poden acollir a les deduccions incentivadores de determinades activitats que estableix el TIRLIS.

! Pel que fa al règim especial de la mineria, podeu veure l'epígraf 4.5 d'aquest mòdul.

Una peculiaritat d'aquest règim és l'**amortització prevista per a inversions immaterials i despeses d'investigació**. El règim especial d'amortització és aplicable als actius intangibles i despeses de naturalesa investigadora realitzats en permisos i concessions vigents, caducats o extingits.

S'inclouen en aquest concepte els treballs previs geològics, geofísics i sísmics, i les obres d'accés i preparació de terrenys, i també els sondeigs d'exploració, avaluació i desenvolupament, i les operacions de recondicament de pous i conservació de jaciments.

Aquests actius, des del moment de la seva realització, es poden amortitzar amb una quota anual màxima del 50%. Com que no es determina un període màxim d'amortització, no és possible aplicar-hi una amortització mínima.

Per la seva part, els elements tangibles de l'actiu poden ser amortitzats, seguint el criteri d'unitat de producció, si es formula un pla d'amortització que sigui acceptat per l'Administració.

! Sobre l'amortització segons el pla aprovat per l'Administració, podeu veure l'epígraf 4.3.1 del mòdul "Impost sobre societats. Règim general".

Finalment, per a aquestes entitats, el TRLIS preveu un **règim peculiar de compensació de bases imposables negatives**, segons el qual, les compensen mitjançant el procediment de reduir les bases imposables dels exercicis següents en un import màxim anual del 50% de cada una d'aquelles, sense que es prevegi cap límit temporal.

Respecte al règim especial, tant en matèria d'amortitzacions com de compensació de bases imposables negatives, heu de tenir en compte el que disposa la DT 2 TRLIS.

4.7. Transparència fiscal internacional

Aquest règim* reuneix les característiques pròpies de la derogada transparència fiscal i respon, així mateix, a la mateixa finalitat: **combatre l'elusió** de la tributació que li correspondria a un subjecte que interposa una societat entre ell i les rendes que d'una altra manera percebria ell directament.

* Article 107 TRLIS.

En el cas de la **transparència fiscal internacional**, la tècnica de la transparència es **limita a rendes** procedents de determinades activitats o fonts de renda i que obtenen **entitats situades en territoris de baixa tributació**.

La majoria de les ordenacions jurídiques del nostre entorn inclouen tècniques tributàries amb efectes semblants a la transparència fiscal per a combatre les pèrdues recaptadores que produeixen les entitats conegudes com *CFC (controlled foreign corporation)* situades en paradisos fiscals o en territoris de baixa tributació.

Les **entitats s'han de sotmetre al règim de transparència fiscal internacional** si compleixen els requisits següents:

1. Evidentment, han de ser entitats no residents en el territori espanyol, i a més, situades en territoris en què paguin, en concepte d'un impost anàleg a l'IS espanyol, menys del 75% del que correspondria pagar per alguna de les rendes percebudes si aquestes tributessin a Espanya.
2. Han d'estar controlades per contribuents residents a Espanya.

Els criteris que determinen el control figuren en l'apartat *a* de l'article 107.1 TRLIS, són molt més amplis que una participació majoritària en el capital social de l'entitat no resident i es remeten als vincles que preveu l'article 16.2 TRLIS.

3. Han d'obtenir bàsicament rendes derivades d'activitats financeres o immobiliàries, en determinades condicions, sempre que no demostrin que els valors que tenen es dediquen a una veritable activitat empresarial. És a dir, que es tracta de les rendes que solen obtenir les entitats conegudes com **de mera tenença de béns o de cartera**.

L'aplicació d'aquest règim exigeix que les rendes obtingudes per l'entitat resident en el territori de baixa tributació procedeixin del següent:

- La titularitat d'immobles o de drets reals sobre aquests immobles –excepte que estiguin afectes a una activitat empresarial o cedits en ús a una entitat vinculada no resident.
- La participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat o de la cessió a tercers de capitals propis –amb les excepcions que preveu l'apartat b de l'article 107.2 TRLIS.
- Guanys i pèrdues patrimonials derivats de la transmissió d'immobles o de drets reals sobre aquests immobles i de títols valors.
- Activitats creditícies, financeres, asseguradores i de prestació de serveis –llevat dels directament relacionats amb activitats d'exportació– realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats vinculades i residents a Espanya, en la mesura que les relacions esmentades poden determinar l'existència de despeses, fiscalment deduïbles, per a la resident a Espanya.

Els tres primers tipus de rendes enunciats no s'inclouen en la base imposable del contribuent resident si procedeixen d'entitats en les quals l'entitat transparent hi tingui una participació, directa o indirecta, superior al 5% (per a la gestió d'aquesta participació disposa d'una organització adequada de mitjans personals i materials), i si el 85% dels ingressos obtinguts per les entitats participades deriven d'activitats empresarials. Aquestes

rendes tampoc no s'imputen en cas que la suma dels seus imports sigui inferior al 15% de la renda total o al 4% dels ingressos totals de l'entitat transparent.

El règim de la transparència fiscal internacional consisteix bàsicament en el fet que els **resultats de l'entitat no resident s'imputen al contribuent resident a Espanya** que en tingui el control, proporcionalment a la seva participació en els resultats de l'entitat transparent i, si no es dóna aquesta participació, d'acord amb la seva participació en el capital social, els fons propis o els drets de vot. En tot cas, computen tant la seva participació directa com indirecta. Aquesta imputació té el límit que mai no es pot imputar una quantitat superior a la renda total de l'entitat no resident.* A més, heu de tenir en compte que s'imputen únicament els beneficis, no les pèrdues.

*Article 107.3 TRLIS.

L'import d'aquestes rendes es calcula d'acord amb les normes de l'IS.*

* Article 107.7 TRLIS.

No és procedent la imputació d'aquestes rendes si es corresponen amb despeses fiscalment no deduïbles de les entitats residents a Espanya. Com que aquestes rendes s'imputen als partícips residents d'aquestes entitats no residents, no s'integren en la base imposable dels contribuents per impostos espanyols els dividendes o les participacions en beneficis en la part que correspongui a la renda positiva que ja hagi estat inclosa en aquesta.*

* Apartats 4 i 8 de l'article 107 TRLIS.

El període impositiu* en què s'imputen les rendes és aquell en què s'hagi conclòs l'exercici social de l'entitat no resident –que no pot tenir una durada superior als 12 mesos– o, alternativament, a elecció del contribuent, aquell en què s'aprovin els comptes, sempre que no hagin transcorregut més de 6 mesos de la seva conclusió.

* Article 107.6 TRLIS.

Una vegada imputades les rendes, els partícips poden **deduir de la seva quota íntegra*** els impostos o gravàmens de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS, efectivament satisfets, en la part que correspongui a la renda positiva inclosa en la base imposable, i també l'impost o gravamen efectivament satisfet a l'estranger per raó de la distribució dels dividendes o les participacions en beneficis, sigui d'acord amb un conveni per a evitar la doble imposició o d'acord amb la legislació interna del país o territori de què es tracti, en la part que correspongui a la renda positiva inclosa anteriorment en la base imposable. Aquestes deduccions no poden excedir de la quota íntegra que a Espanya correspongui pagar per la renda positiva inclosa en la base imposable.

* Article 107.9 TRLIS.

En cap cas no es poden deduir els impostos satisfets en països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals.

Quant a les **obligacions formals** que incumbeixen els partícips residents que hagin imputat aquestes rendes en la seva base imposable, juntament amb la

declaració per l'impost sobre la renda que els correspongui (IRPF o IS), hi han d'incloure les dades següents de l'entitat transparent: nom o raó social i lloc del domicili social; relació d'administradors; balanç i compte de pèrdues i guanys; import de la renda positiva que hagi de ser inclosa en la base imposable, i justificació dels impostos satisfets respecte de la renda positiva que hagi de ser inclosa en la base imposable.

Finalment, cal destacar que, com que aquest règim pot arribar a presentar obstacles incompatibles amb la llibertat d'establiment que preveu l'article 43 del TCE, tal com interpreta el TJCE l'abast d'aquesta llibertat en relació amb les regulacions de la imposició directa dels estats membres de la Unió Europea, la **transparència fiscal internacional no s'aplica** en cas que l'entitat no resident sigui al seu torn **resident en un estat membre de la Unió Europea**, llevat que resideixi en un territori qualificat com a paradís fiscal.*

* Article 107.15 TRLIS.

Exemple

CONLAPA, SA, resident en territori espanyol i subjecta a l'IS, disposa d'una participació del 50% en el capital d'ABECE, entitat resident a Suïssa, el patrimoni de la qual està format pel següent:

- 20.000 bons al portador emesos per un banc suís, que van produir una renda de 300.000 euros en l'exercici.
- El 50% d'una societat de cartera resident també a Suïssa, que va determinar unes rendes en l'exercici per un import de 200.000 euros i va pagar en concepte d'impostos 20.000 euros. L'entitat de cartera va abonar 50.000 euros a ABECE en concepte de dividends a compte.
- Un immoble situat a la costa francesa, per l'arrendament del qual ha obtingut uns ingressos de 80.000 euros i ha tingut unes despeses de manteniment i conservació per un import de 7.000 euros. En concepte d'impostos municipals francesos ha hagut de pagar 3.000 euros.

Els impostos satisfets per ABECE a Suïssa en concepte d'un impost de naturalesa anàloga a l'IS han ascendit a 70.000 euros.

Imputacions que cal practicar a CONLAPA, SA

1. L'entitat ABECE reuneix totes les característiques necessàries per a quedar sotmesa al règim de transparència fiscal internacional, ja que CONLAPA, SA té per si sola una participació del 50% en el seu capital. El tipus de gravamen de l'impost de naturalesa anàloga a l'IS que paga a Suïssa ascendeix a prop del 17%, de manera que si ABECE hagués quedat sotmesa a l'IS hauria satisfet un import per aquest concepte de 130.000 euros aproximadament (aplicant el tipus de gravamen del 30% previst en el TRLIS). L'impost suís implica, per tant, una tributació lleugerament superior al 50% del que correspondria pagar a Espanya per l'IS, però en qualsevol cas, clarament inferior al 75% d'aquesta darrera quantitat.

D'altra banda, les rendes obtingudes per ABECE són imputables a CONLAPA, SA (apartats a i b de l'article 107.2 TRLIS).

2. La imputació d'aquestes rendes es fa a la societat anònima per la meitat del seu import, d'acord amb la seva participació en el CONLAPA capital d'ABECE.

- Per les rendes derivades dels bons al portador ha d'integrar a la base imposable la quantitat de 150.000 euros.
- Ha d'integrar la meitat dels dividends obtinguts per ABECE: 25.000 euros.

Per les rendes immobiliàries ha d'integrar en la base imposable com a ingrés 40.000, i com a despeses deduïbles les de manteniment i de conservació (3.500 euros) i els impostos locals (1.500 euros).

- La part de l'impost satisfet per ABECE a Suïssa en concepte d'un impost anàleg a l'IS corresponent a les rendes imputades és deduïble de la quota íntegra de CONLAPA, SA:

150.000 euros per les rendes derivades dels bons.

25.000 euros pels dividends.

35.000 euros per les rendes derivades de l'arrendament (40.000 – 5.000 de despeses deduïbles).

Rendes positives imputades a CONLAPA, SA: 210.000 euros.

Tipus de gravamen: 17%.

Impost suís deduïble de la quota íntegra: 35.700 euros.

4.8. Determinats contractes d'arrendament financer

Tal com vam tenir ocasió d'explicar en l'apartat 2 de l'epígraf 4.3 del mòdul anterior (Impost sobre societats. Règim general), al qual ens remetem, en determinats contractes d'arrendament financer (*leasing*) l'entitat arrendatària pot **deduir la part de les quotes d'arrendament financer satisfetes corresponents a la recuperació del cost del bé en concepte d'amortització**, excepte si l'objecte del contracte són terrenys, solars i altres actius no amortitzables.*

Article 115.6 TRLIS: En cas que aquesta condició concorri només en una part del bé objecte de l'operació, es pot deduir únicament la proporció que correspongui als elements susceptibles d'amortització, que s'ha d'expressar diferenciadament en el contracte respectiu.

En tots els casos, la quantitat que s'ha de deduir pel concepte esmentat no pot ser superior al **resultat d'aplicar al cost del bé el doble del coeficient d'amortització lineal segons les taules d'amortització oficialment aprovades que correspongui al bé*** esmentat. L'excés en els períodes successius és deduïble, respectant el mateix límit.

La Llei de l'impost estableix els requisits següents per a l'aplicació d'aquest règim:*

- Els contractes han de tenir una durada mínima de dos anys si tenen per objecte béns mobles i de deu anys si tenen per objecte béns immobles o establiments industrials.
- Les quotes d'arrendament financer han d'aparèixer expressades en els respectius contractes, diferenciant la part que correspon a la recuperació del cost del bé per l'entitat llogatera, exclouent-ne el valor de l'opció de compra i la càrrega financera exigida per aquesta.
- L'import anual de la part de les quotes d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost del bé ha de romandre igual o tenir caràcter creixent al llarg del període contractual.

D'aquesta manera, s'aconsegueix una amortització accelerada del bé adquirit, i la seva tributació es difereix en el temps.

En els supòsits de pèrdua o inutilització definitiva del bé per causa no imputable al subjecte passiu i degudament justificada, no s'integra a la base im-

* Article 115 TRLIS.

* Aquest resultat ha de ser multiplicat per 1,5 si es tracta d'empreses de dimensió reduïda, tal com hem indicat en l'epígraf 1 d'aquest mateix mòdul.

* El procediment per a tramitar la sol·licitud d'aplicació d'aquest règim especial es detalla en l'article 49 RIS.

Si consulteu l'apartat 2 de l'epígraf 4.3 del mòdul anterior (Impost sobre societats. Règim general), podreu accedir a un exemple pràctic d'aquest règim especial.

sable de l'arrendatari la diferència positiva entre la quantitat deduïda en concepte de recuperació del cost del bé i la seva amortització comptable.

4.9. Entitats de tinença de valors estrangers

Amb la finalitat d'atreure inversió exterior a Espanya i de fomentar les inversions espanyoles a l'estranger, el TRLIS preveu un règim especial i opcional per a les anomenades **entitats de tinença de valors estrangers (ETVE)**, també conegudes com a **societats holding**.*

* Article del 116 al 119 TRLIS.

Les ETVE són societats l'objecte social de les quals comprèn l'activitat de **gestió i administració de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents en el territori espanyol**, mitjançant la corresponent organització de mitjans materials i personals.*

* Article 116.1 TRLIS.

Les ETVE han de complir els requisits següents:

- a) Els valors o les participacions han de ser nominatius.
- b) Les entitats sotmeses als règims especials d'agrupació d'interès econòmic i d'unió temporal d'empreses no es poden acollir a aquest règim.
- c) L'organització de mitjans materials i personals és necessària, és a dir, hi ha d'haver una persona encarregada d'aquesta gestió i que tingui poder o control efectiu sobre l'entitat.
- d) En la memòria de l'import s'han de mencionar les rendes exemptes i els impostos pagats a l'estranger corresponents a aquestes rendes.
- e) És obligat facilitar als socis la informació necessària perquè aquests puguin complir les seves obligacions fiscals.

Atès que la redacció de l'article 116.1 TRLIS...

... es refereix a entitats "l'objecte social de les quals **comprèn** l'activitat de gestió i administració de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents", es permet que l'ETVE pugui continuar fent altres activitats empresarials diferents sotmeses al règim general de l'IS.

Per a poder optar al règim, cal presentar una **comunicació** al Ministeri d'Hisenda. El règim especial és aplicable a partir del període impositiu que finalitzi després de la comunicació esmentada i dels períodes successius abans que es comuniqui la renúncia al règim.*

* Article 116.2 TRLIS i article 41 RIS.

Des d'un punt de vista tributari, el règim permet l'**exempció dels dividends o les rendes procedents de participacions en beneficis de societats estrangeres, i també de les plusvàlues generades per la transmissió d'aquestes participacions**, amb determinats requisits i sempre que les rendes esmentades hagin estat **objecte de tributació en el país d'origen** i la societat participada no estigui situada en un paradís fiscal.

En primer lloc, els **dividends o les participacions en beneficis procedents d'entitats no residents** en territori espanyol, i també les rendes derivades de la **transmissió d'aquestes participacions**, no s'integren en la base imposable de la ETVE, sempre que compleixin les condicions de l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional (article 21 TRLIS), és a dir, possessió d'una **participació mínima del 5%** en aquestes entitats de manera inin-

El règim d'aquesta exempció s'explica en l'epígraf 2.4 del mòdul anterior (Impost sobre societats. Règim general).

terrompuda durant l'any anterior al dia en què siguin exigibles els dividendes o les participacions en benefici.

Amb tot, en aquest cas específic, també es permet l'aplicació de l'exempció en cas de possessió d'una **participació no inferior a 6 milions d'euros**.^{*} A més, en aplicació dels requisits de l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional, també en aquest cas l'entitat no resident de la qual es reben dividendes ha de resultar **gravada en el territori de la seva residència per un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS espanyol**. Els dividendes han de correspondre a l'exercici d'activitats empresarials a l'estranger.

* Article 117 TRLIS.

El TRLIS també es preocupa per concretar el règim fiscal al qual se sotmeten els beneficis distribuïts per les ETVE:^{*}

* Article 118.1 TRLIS.

Si el soci és persona jurídica resident a Espanya (inclòs un establiment permanent), els beneficis percebuts donen dret a la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividendes que estableix l'article 30 TRLIS.

Si el soci és persona física resident a Espanya, els beneficis distribuïts s'entenen obtinguts a Espanya i, per tant, estan subjectes a tributació. En cas que les rendes exemptes obtingudes per l'ETVE amb càrrec a les quals es distribueix el dividend hagin estat gravades a l'estranger, és d'aplicació la deducció per doble imposició internacional que regula la LIRPF.

Si el soci és persona física o jurídica no resident, el benefici distribuït no s'entén obtingut en territori espanyol i, per tant, no està subjecte a tributació al nostre país.

Finalment, també s'estableix el règim fiscal a què s'han de sotmetre les rendes obtingudes en la transmissió de les participacions que es tenen d'una ETVE, i també en el cas de separació del soci o liquidació de l'entitat. Aquest règim fiscal és diferent en funció de quin sigui el receptor de les participacions:^{*}

* Article 118.2 TRLIS.

Si el preceptor de la participació és una entitat o un establiment permanent que tributa per l'IS, la renda té la deducció per doble imposició interna de plusvàlues d'acord amb el que disposa l'article 30 TRLIS. No obstant això, és aplicable l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional que preveu l'article 21 TRLIS a la part de la renda obtinguda que es correspongui amb diferències de valor imputables a les participacions en entitats no residents en relació amb les quals l'ETVE compleixi els requisits del precepte esmentat.

Si el preceptor és una entitat o persona física no resident, no s'entén obtinguda en territori espanyol la renda que es correspongui amb les reserves dotades amb càrrec a les rendes exemptes que preveu l'article 21 TRLIS o amb diferències de valor imputables a les participacions en entitats no residents, d'acord amb el dit precepte..

Exemple

TRADIS, SA és una ETVE amb una participació del 50% sobre una entitat no resident, PETRA, SA, valorada en 3.000.000 d'euros. Aquesta última entitat distribueix dividendes als seus socis per un valor de 500.000 euros.

Al seu torn, COTOS, SA, resident a Espanya, és titular del 4% de les accions de TRADIS, SA, i per aquestes accions obté uns dividendes de 60.000 euros. Més endavant, COTOS, SA decideix vendre les seves accions de TRADIS, SA a una societat resident a Espanya, TUFUS, SA. Aquestes accions havien estat adquirides per COTOS, SA per un valor d'1.000.000 d'euros i són venudes a TUFUS, SA per 1.200.000 euros. De la renda (plusvàlua) obtinguda per aquesta transmissió, 50.000 euros es corresponen a diferències de valor imputables a les participacions que té TRADIS, SA en l'entitat no resident, PETRA, SA.

Més endavant, TRADIS, SA transmet la seva participació en PETRA, SA per 5.000.000 d'euros a MATAS, SA, entitat resident en territori espanyol.

Renda de TRADIS, SA:

- Dividends distribuïts per l'entitat no resident PETRA, SA: 500.000 euros \times 50% de participació = 250.000 euros. Aquesta renda és exempta (article 117 TRLIS), sempre que TRADIS, SA compleixi els requisits d'una ETVE que estableix l'article 116 TRLIS.
- Plusvàlua per la transmissió a MATAS, SA de la participació en PETRA, SA: 5.000.000 - 3.000.000 = 2.000.000 d'euros. Aquesta renda també és exempta (article 117 TRLIS), sempre que TRADIS, SA compleixi els requisits d'una ETVE que disposa l'article 116 TRLIS.

Renda de COTOS, SA:

- Dividends distribuïts per TRADIS, SA, que és una ETVE (article 118.1 TRLIS): 60.000 euros. Per aquest tipus de renda, COTOS, SA pot practicar la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividends que estableix l'article 30 TRLIS. Com que el seu percentatge de participació en TRADIS, SA és inferior al 5%, li correspon aplicar a la seva liquidació una deducció del 50% de la quota íntegra que correspongui a la base imposable derivada dels dividends esmentats: $(60.000 \times 30\%) \times 50\% = 9.000$ euros.

Plusvàlua per la transmissió a TUFUS, SA de la seva participació en TRADIS, SA (article 118.2 TRLIS): 1.200.000 - 1.000.000 = 200.000 euros. Com que l'entitat adquirent (TUFUS, SA) és una societat resident a Espanya, del total de 200.000 euros, una part, 50.000 euros, és exempta (exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional que estableix l'article 21 TRLIS) perquè aquesta quantitat constitueix la part de la renda obtinguda que es correspon amb diferències de valor imputables a les participacions de l'ETVE (TRADIS, SA) en entitats no residents (PETRA, SA). La resta de plusvàlua (200.000 - 50.000 = 150.000 euros) gaudeix de la deducció per doble imposició interna de plusvàlues (article 30 TRLIS), en els mateixos termes assenyalats anteriorment (deducció del 50% de la quota íntegra que correspongui a la base imposable derivada dels dividends esmentats): $(150.000 \times 30\%) \times 50\% = 22.500$ euros

4.10. Entitats parcialment exemptes

Aquest règim especial s'aplica a un grup d'entitats que gaudeixen d'**exempció per l'IS**, però únicament per una part de les seves rendes.

En primer lloc, cal fer menció de les entitats i institucions sense ànim de lucre que compleixen els requisits que preveu l'article 3 de la **Llei 49/2002, de 23 desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge**, que estan exemptes parcialment de l'IS d'acord amb el que estableix el títol II de la llei esmentada.*

* Article 9.2 TRLIS.

Aquestes entitats sense ànim de lucre són **exemptes de l'IS per les rendes derivades del seu objecte social o finalitat específica sense realització d'explotacions econòmiques**: donatius rebuts per a col·laborar en les finalitats de l'entitat; quotes satisfetes pels associats, col·laboradors o benefactors; subvencions; rendes procedents del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat, i rendes derivades d'adquisicions o transmissions de béns o drets.*

* Article 6 de la Llei 49/2002.

Al contrari, la **renda generada per la realització de les explotacions econòmiques** tributa amb normalitat en l'IS, llevat de la provinent de les activitats enumerades en l'article 7 de la Llei 49/2002, que també és exempta.

D'aquesta manera, la **base imposable de l'IS** corresponent a aquestes entitats es compon únicament de les **rendes derivades de les explotacions econòmiques**.

ques no exemptes. A més, no són deduïbles les despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes, les quantitats destinades a l'amortització d'elements patrimonials no afectes a les explotacions econòmiques sotmeses a gravamen i les quantitats que constitueixin aplicació de resultats.* Sobre aquesta base imposable s'aplica un **tipus de gravamen del 10%.****

* Article 8 de la Llei 49/2002.
** Article 10 de la Llei 49/2002.

Finalment, a les obligacions comptables i a les de retenir se sotmeten únicament les rendes no exemptes, encara que l'**obligació de declarar** s'estén també a les rendes exemptes.*

* Article de l'11 al 13 de la Llei 49/2002.

Hi ha un altre conjunt d'entitats que es beneficien del **règim especial que disposen els articles del 120 al 122 TRLIS**; es tracta de la **resta d'entitats i institucions sense ànim de lucre** no incloses en la Llei 49/2002 anteriorment assenyalada: les unions, federacions i confederacions de cooperatives; els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials, els sindicats de treballadors i els partits polítics; els fons de promoció d'ocupació; les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social, i l'entitat de dret públic Puertos del Estado i les autoritats portuàries.*

* Article 9.3 TRLIS.

El règim d'exempció de les rendes de les entitats que s'acaben d'assenyalar és **més restrictiu** que el que disposa la Llei 49/2002. Únicament es beneficien d'**exempció** les rendes següents:*

* Article 121.1 TRLIS.

a) Les que procedeixen de la realització de les activitats que constitueixen el seu objecte social o la seva finalitat específica.

b) Les derivades d'adquisicions o transmissions a títol lucratiu, sempre que les unes i les altres s'obtinguin o es facin en compliment del seu objecte o la seva finalitat específica.

c) Les que es posin de manifest en la transmissió onerosa de béns afectes a la realització de l'objecte o finalitat específica quan el total del producte obtingut es destini a noves inversions relacionades amb el dit objecte o finalitat. Aquestes inversions s'han de fer dins del termini comprès entre l'any anterior a la data de lliurament o posada a disposició de l'element patrimonial i els tres anys posteriors i, llevat que la seva vida útil per aplicació dels percentatges d'amortització sigui inferior, s'han de mantenir en el patrimoni de l'entitat durant set anys.

Per contra, per a aquestes entitats sotmeses al règim especial TRLIS **no són exemptes** les rendes obtingudes en l'exercici d'explotacions econòmiques, les derivades del patrimoni mobiliari o immobiliari, ni els increments de patrimoni diferents dels esmentats anteriorment.*

* Article 121.2 TRLIS.

Per a calcular la **base imposable** de l'IS corresponent a aquestes entitats, composta per la suma de les rendes no exemptes, no són deduïbles les despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes i les quantitats que

constitueixin aplicació de resultats. A la xifra resultant s'aplica, amb caràcter general, un **tipus de gravamen del 25%.***

* Article 28.2 TRLIS.

Finalment, cal tenir en compte que **l'obligació de declarar** que incumbeix aquestes entitats s'estén també a les rendes exemptes, i que aquesta obligació de declarar **cessa quan l'entitat compleix tres requisits**: que els seus ingressos totals no superin els 100.000 euros anuals, que els ingressos corresponents a rendes no exemptes sotmeses a retenció no superin els 2.000 euros anuals, i que totes les rendes no exemptes que obtinguin estiguin sotmeses a retenció.*

* Article 136.3 TRLIS.

Exemple

Una fundació, sotmesa al règim especial que estableixen els articles del 120 al 122 TRLIS, obté les rendes següents:

- 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats.
- 100.000 euros de subvencions estatals.
- 8.000 euros en concepte de dividendes per unes accions d'una empresa petrolera.
- 15.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació.
- 20.000 euros pel cobrament de matrícules als alumnes que reben un servei d'educació especial, inclòs en l'objecte o la finalitat específica de la fundació
- 3.000 euros de benefici com a resultat de la venda per un import net de 15.000 euros d'objectes de decoració que han elaborat els alumnes.

Rendes exemptes:

- a) 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats: apartat a de l'article 121.1 TRLIS.
- b) Subvencions estatals per un valor de 100.000 euros: apartat a de l'article 121.1 TRLIS.

Rendes no exemptes:

- a) 8.000 euros en concepte de dividendes per unes accions d'una empresa petrolera: article 121.2 TRLIS.
- b) 5.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació: article 121.2 TRLIS. Aquesta renda estaria exempta únicament si el preu de venda s'hagués destinat a noves inversions relacionades amb l'objecte o la finalitat específica de la fundació: apartat c de l'article 121.1 TRLIS.
- c) 20.000 euros pel cobrament de matrícules als alumnes que reben un servei d'educació especial, inclòs en l'objecte o la finalitat específica de la fundació: articles 121.2 i 121.3 TRLIS.
- d) 3.000 euros de benefici com a resultat de la venda per un import net de 15.000 euros d'objectes de decoració que han elaborat els alumnes esmentats: articles 121.2 i 121.3 TRLIS.

Base imposable: $8.000 + 15.000 + 20.000 + 3.000 = 46.000$ euros.

Quota: $46.000 \text{ euros} \times 25\% = 11.500$ euros.

4.11. Règim de les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú

Les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú regulades en la Llei 55/1980, d'11 de novembre, o en la legislació autonòmica corresponent, són **subjectes passius de l'IS.*** No obstant això, es reconeix a favor d'aquestes entitats un **règim tributari especial**, que les dota de beneficis fiscals en dos àmbits: **base imposable i tipus de gravamen.****

* Article 7.2 TRLIS.

** Article 123 TRLIS.

La **base imposable de l'IS** corresponent a aquestes comunitats es **redueix** en l'import dels beneficis de l'exercici que s'apliquin a **inversions** que efectivament es facin per a **conservació, millora, protecció, accés i serveis** destinats a l'ús social a què el forest estigui adscrit, i també per al **finançament d'obres d'infraestructura i serveis públics** d'interès social i per a despeses de conservació i manteniment del forest. El gaudi d'aquesta reducció exigeix que l'aplicació del benefici s'efectuï en el **mateix període impositiu o en els quatre següents**, i l'Administració tributària, en comprovar la destinació de les inversions i despeses, pot sol·licitar els informes que necessiti de les administracions autonòmiques i locals competents.*

* Article 123.1 TRLIS.

En cas que no es faci la inversió o la despesa dins del termini assenyalat, la part de la quota íntegra corresponent als beneficis no aplicats efectivament a les inversions descrites, junt amb els interessos de demora, s'ha d'ingressar juntament amb la quota corresponent al període impositiu en què va vèncer el termini esmentat. En qualsevol cas, el termini de quatre anys per a efectuar la inversió o la despesa pot incrementar-se si es formula un pla especial acceptat per l'Administració.

En segon lloc, el TRLIS estableix que les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú tributen al **tipus impositiu preferent del 25%.***

* Article 123.3 TRLIS.

Finalment, hem de destacar dos aspectes importants d'aquest règim especial:

a) Que les comunitats titulars de forests veïnals **no estan obligades a presentar declaració** en els períodes impositius en què es presentin conjuntament tres circumstàncies: que no obtinguin ingressos sotmesos a l'impost, que l'entitat no incorri en cap despesa i que l'entitat no faci la inversió objecte de reducció en la base imposable.*

* Article 123.4 TRLIS.

b) Que el TRLIS també estableix la integració en l'IRPF de les **quantitats efectivament distribuïdes per la comunitat als seus partícips o membres**, en concepte de rendiments de capital mobiliari per la participació en els fons propis d'entitats (article 25 LIRPF), que estan sotmeses en aquest impost al tipus preferent del 25%.*

* Article 123.5 TRLIS.

4.12. Entitats navilieres en funció del tonatge

En aquest cas, es tracta d'un règim especial opcional que permet tributar per la renda derivada de l'explotació de vaixells, tant propis com arrendats, mitjançant l'aplicació d'un **règim d'estimació objectiva.***

* Articles 124 a128 TRLIS.

El règim consisteix a determinar la **base imposable** que es correspon amb l'explotació o titularitat dels vaixells que reuneixin una sèrie de requisits,* mitjançant l'**aplicació a les tones de registre net de cada un dels vaixells d'una escala que expressa en euros un import diari per cada 100 tones.**

* Els vaixells...

... han d'estar gestionats des d'Espanya o des de qualsevol altre Estat de la Unió Europea, han de ser aptes per a la navegació en alta mar, i han d'estar destinats exclusivament a transport de mercaderies o de passatgers o a activitats de salvament, remolc i altres serveis prestats en alta mar.

L'aplicació d'aquest règim ha d'incloure la **totalitat dels vaixells del sol·licitant** que compleixin els requisits i per a l'aplicació de l'escala **s'han d'excloure** els dies en què no siguin operatius com a conseqüència de reparacions.* A més, com a regla general, la renda positiva o negativa que, si escau, es posi de manifest com a conseqüència de la **transmissió d'un vaixell afecte** a aquest règim es considera integrada en la base imposable calculada d'acord amb el règim d'estimació objectiva indicat,** i es **prohibeix la compensació de bases imposables negatives** derivades de la resta d'activitats de l'entitat naviliera o pendents de compensar en el moment de l'aplicació d'aquest règim especial.***

* Article 125.1 TRLIS.

** Article 125.2 TRLIS.

*** Article 125.3 TRLIS.

Finalment, hem d'indicar algunes especialitats més respecte del règim general de l'IS que presenta la declaració d'aquests subjectes:*

* Articles 126 a 128 TRLIS
i articles 50 a 52 RLS.

- a) L'exclusió de les **deduccions i bonificacions** en la quota íntegra.
- b) El còmput dels **pagaments fraccionats** que s'han d'efectuar.
- c) L'àmbit **d'aplicació** del règim, el procediment de **sol·licitud** d'aquest i les conseqüències de la **renúncia o incompliment** per part del subjecte passiu.

4.13. Entitats esportives

El TRLIS inclou un últim règim especial de l'IS a fi d'indicar quines són les conseqüències fiscals que es deriven de la **transformació dels clubs de futbol en societats anònimes esportives (SAD)**.*

* Article 129 TRLIS.

El règim es limita a indicar únicament que **no s'integren en la base imposable** de l'impost els **incrementos de patrimoni** que es puguin posar de manifest com a conseqüència de l'**adscripció de l'equip professional a una SAD de nova creació**, sempre que s'ajusti plenament a la normativa vigent en aquesta matèria.*

* Llei 10/1990, de 15 d'octubre, de l'esport, i reials decrets 1084/1991, de 5 de juliol, i 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives.

Finalment, s'afegeix que la SAD ha de calcular els **futurs increments o disminucions de patrimoni i les amortitzacions** corresponents als béns i drets de l'adscripció, sobre els mateixos valors i en les mateixes condicions que hagin resultat aplicables al club esportiu que adscriu l'equip professional. La SAD se **subroga també en els drets, les obligacions i les responsabilitats** de naturalesa tributària dels quals era titular el club esmentat, **assumeix el compliment de les càrregues i els requisits** necessaris per a continuar amb el gaudi de beneficis fiscals, i en **cap cas no s'entén transmès a aquesta el dret a la compensació de pèrdues**.

4.14. Cooperatives

A diferència dels règims especials vistos fins ara, el règim tributari aplicable a les cooperatives no està regulat en el TRLIS, sinó que **manté la seva regulació en un altre cos normatiu.***

* Llei 20/ 1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives. També el règim corresponent a determinades entitats i institucions sense ànim de lucre s'ubica fora del TRLIS, en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, tal com podeu comprovar en l'epígraf 4.10 d'aquest mòdul.

A efectes fiscals, es distingeixen entre tres tipus de cooperatives: les cooperatives no protegides, les protegides i les especialment protegides.

La Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives (articles 35, 36, 39 i 40, i DA 3), estableix així mateix especialitats tributàries per a les cooperatives de segon grau, les unions, les federacions i confederacions de cooperatives, les cooperatives de crèdit i les cooperatives de treball associat.

El Reial decret 1345/1992, de 6 de novembre, pel qual es dicten normes per a l'adaptació de les disposicions que regulen la tributació sobre el benefici consolidat en els grups de societats cooperatives, estableix el règim tributari dels grups de cooperatives.

Exposat breument, el règim aplicable a les **cooperatives protegides i a les cooperatives especialment protegides** consisteix en el fet que **han de calcular-se dues bases imposables:**

- En una han d'integrar-se els resultats cooperatius, és a dir, els derivats de l'exercici de l'activitat cooperativitzada objecte de la cooperativa.

Són **ingressos cooperatius** (article 17 de la Llei 20/1990) els procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada realitzada amb els propis socis; les quotes periòdiques satisfetes pels socis; les subvencions corrents; les imputacions a l'exercici econòmic de les subvencions de capital en la forma que preveuen les normes comptables que siguin aplicables; els interessos i els retorns procedents de la participació de la cooperativa, com a soci o associat, en altres cooperatives, i els ingressos financers procedents de la gestió de la tresoreria ordinària necessària per a la realització de l'activitat cooperativitzada.

Són **despeses deduïbles** (article 18 de la Llei 20/1990): l'import dels lliuraments de béns, serveis o subministraments realitzats pels socis, les prestacions de treball dels socis i les rendes dels béns el gaudi dels quals hagi estat cedit pels socis a la cooperativa, estimats segons el seu valor de mercat d'acord amb el que disposa l'article 15 de la Llei 20/1990, encara que figurin en comptabilitat per un valor inferior; les quantitats que les cooperatives destinin, amb caràcter obligatori, al fons d'educació i promoció, i els interessos meritats pels socis i associats per les seves aportacions obligatòries o voluntàries al capital social i els derivats de retorns cooperatius integrats en el fons especial que regula l'article 85.2.c de la Llei general de cooperatives, sempre que el tipus d'interès no excedeixi del bàsic establert pel Banc d'Espanya, incrementat en tres punts per als socis i en cinc punts per als associats. El tipus d'interès bàsic que es prengui com a referència és el vigent en la data de tancament de cada exercici econòmic. Com a **despeses no deduïbles** (article 20 de la Llei 20/1990), figuren les quantitats distribuïdes entre els socis de la cooperativa a compte dels seus excedents; l'excés de valor assignat en comptes als lliuraments de béns, a serveis, a subministraments, a prestacions de treball dels socis, i a rendes dels béns el gaudi dels quals hagi estat cedit pels socis a la cooperativa, sobre el seu valor de mercat determinat d'acord amb el que disposa l'article 15 de la Llei 20/1990.

- En l'altra es computen els resultats extracooperatius.

Entre les **especialitats*** establertes per a les cooperatives protegides i especialment protegides, cal destacar:

* Articles 15 i 33.3 de la Llei 20/1990.

- Les normes especials per a la valoració de les operacions cooperativitzades, entre altres casos.
- La llibertat d'amortització d'elements de l'actiu fix nou amortitzable.

El **tipus de gravamen*** que s'aplica als resultats cooperatius és del 20%, mentre que als resultats extracooperatius s'aplica el tipus general de l'IS, és a dir, el 30%.

* Articles 33.2 de la Llei 20/1990 i 28.3 TRLIS.

Les cooperatives especialment protegides gaudeixen, a més, d'una **bonificació addicional*** del 50% de la **quota íntegra de l'IS**, corresponent tant a resultats cooperatius com a extracooperatius.

* Article 34.2 de la Llei 20/1990.

4.15. Règim fiscal de les Canàries

La normativa reguladora d'aquest règim tampoc no figura en el TRLIS.

Les especialitats del règim especial canari en matèria de l'IS se centren en una sèrie de **d'incentius fiscals** dirigits a estimular les **inversions en territori canari**.

La Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de les Canàries, preveu una sèrie de **beneficis fiscals** per a inversions efectuades a les Canàries i bonificacions per a determinades empreses situades a les Canàries:

- La **reserva per a inversions a les Canàries**:* consisteix en la reducció de la base imposable de l'IS que es poden aplicar els subjectes passius de les quantitats dels seus beneficis que, amb relació als seus establiments situats a les Canàries, destinin a la reserva per a inversions.
- El **règim especial de les empreses productores de béns corporals situades a les Canàries**:* es tracta d'una bonificació del 50% de la quota corresponent als rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts a les Canàries per ells mateixos, propis d'activitats agrícoles, ramaderes, industrials i pesqueres, sempre que, en aquest últim cas, la pesca d'altura es desembarqui als ports canaris i es manipuli o es transformi a l'arxipèlag.

* Article 27 de la Llei 19/1994.

* Article 26 de la Llei 19/1994.

Es poden beneficiar d'aquesta bonificació les persones o entitats domiciliades a les Canàries o en altres territoris que es dediquin a la producció d'aquests béns a l'arxipèlag, mitjançant una sucursal o un establiment permanent.

- La **bonificació prevista per a les empreses navilieres**:* aquestes empreses poden practicar una bonificació del 90% de la porció de la quota de l'IS després de practicar, si escau, les deduccions per doble imposició.

* Article 74 de la Llei 19/1994.

El títol V de la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de les Canàries, estableix la regulació de la **Zona Especial Canària (ZEC)**. Els articles del 42 al 52 d'aquesta llei regulen el règim fiscal de la ZEC, que, pel que fa a l'IS, es caracteritza per aplicar un **tipus de gravamen especial** per trams aplicable a la part de la base imposable que correspongui a rendes derivades d'operacions realitzades efectivament en l'àmbit geogràfic de la ZEC.

Activitats

1. Confeccioneu un esquema en què es distingeixin en l'IS els règims especials subjectius (en funció del subjecte), objectius (en funció de l'activitat exercida) o mixtos (en funció del subjecte i de les activitats que du a terme).
2. Distingiu quins règims especials són obligatoris i quins tenen un caràcter opcional.
3. Concreteu les estipulacions previstes en els diferents règims especials que incideixen d'alguna manera en el sistema general d'exempcions que disposa el TRLIS.
4. Determineu quins són els règims especials que preveuen una imputació de rendes o bases a determinats subjectes i en els quals opera, per contra, una consolidació de rendes individuals.
5. Elaboreu un quadre en què figurin els casos en els quals els règims especials de l'IS incorporen regles específiques en matèria d'amortitzacions i provisions.
6. Indiqueu quins règims especials de l'IS preveuen un sistema de quantificació de la base imposable diferent del que preveu el TRLIS amb caràcter general.
7. Identifiqueu els règims especials que preveuen regles particulars en la compensació de bases imposables negatives, en els tipus de gravamen i en les deduccions de la quota.
8. Especifiqueu les principals obligacions formals particulars que es disposen en els règims especials de l'IS.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Les agrupacions d'interès econòmic europees...
 - a) no tributen per l'IS.
 - b) tributen per l'IRNR o segons el que estableixi el CDI que els sigui d'aplicació.
 - c) gaudeixen d'exempció sobre les rendes obtingudes a l'estranger.
2. Les entitats que tinguin per objecte social exclusiu l'arrendament d'habitatges situats al territori espanyol i que arrendin o ofereixin en arrendament habitatges que hagin construït, promogut o adquirit...
 - a) estan fora de l'àmbit d'aplicació del règim especial de les entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges.
 - b) no poden aplicar cap deducció en la quota.
 - c) gaudeixen d'una bonificació en la quota del 85%, si compleixen determinats requisits.
3. En el règim de les societats i fons de capital-risc, i societats de desenvolupament industrial regional, l'exempció parcial del 99% de les rendes derivades de la transmissió d'accions i participacions en entitats que són pròpies del seu objecte social...
 - a) és aplicable sempre que la transmissió es produeixi a partir del primer any de tinença computat des del moment de l'adquisició i fins al quinzè, inclòs.
 - b) és aplicable sempre que la transmissió es produeixi a partir de l'inici del segon any de tinença computat des del moment de l'adquisició i fins al vintè, inclòs.
 - c) s'aplica amb caràcter alternatiu a la deducció que regula l'article 30.5 TRLIS sobre les rendes positives posades de manifest en la transmissió o el reemborsament d'accions o participacions representatives dels fons propis d'aquestes entitats.
4. Les institucions d'inversió col·lectiva...
 - a) tributen el tipus de gravamen de l'1%.
 - b) se sotmeten al règim de transparència fiscal internacional.
 - c) poden aplicar deduccions en la quota.
5. La deducció per reinversió de beneficis extraordinaris...
 - a) és aplicable a tots els règims especials de l'IS.
 - b) no és aplicable a tots els règims especials de l'IS.
 - c) cap de les dues respostes anteriors no és correcta.
6. En la base imposable de la liquidació de l'IS corresponent al règim de consolidació fiscal...
 - a) s'eliminen els dividendes inclosos en les bases imposables individuals respecte dels quals no hagi estat procedent la deducció per doble imposició interna.
 - b) s'han d'eliminar de la base imposable del grup els resultats per operacions internes efectuades en el període impositiu.
 - c) les eliminacions practicades no s'incorporen a la base imposable del grup fiscal en cap cas.

7. Les aportacions no dineràries...

- a) es poden beneficiar del règim de les operacions de reestructuració empresarial.
- b) no es poden beneficiar del règim de les operacions de reestructuració empresarial.
- c) estan emparades en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol, relativa al règim fiscal comú aplicable a les fusions, les escissions, les aportacions d'actius i els canvis d'accions realitzats entre societats de diferents estats membres.

8. En el règim especial de la mineria, la reducció de la base imposable en les dotacions al factor esgotament...

- a) no pot excedir del 30% en tots els casos.
- b) no pot excedir del 15% en tots els casos.
- c) cap de les dues respostes anteriors no és correcta.

9. La compensació de bases imposables negatives en el règim especial d'investigació i explotació d'hidrocarburs...

- a) es du a terme en un import màxim anual del 50%.
- b) no està permesa.
- c) es limita a un termini de quatre anys.

10. El règim de transparència fiscal internacional...

- a) s'aplica en el cas que l'entitat no resident sigui al seu torn resident en un estat membre de la Unió Europea, llevat que estigui situada en un territori qualificat com a paradís fiscal.
- b) no s'aplica en cas que l'entitat no resident sigui al seu torn resident en un estat membre de la Unió Europea, llevat que estigui situada en un territori qualificat com a paradís fiscal.
- c) no s'aplica en cas que l'entitat no resident sigui al seu torn resident en un estat membre de la Unió Europea, encara que estigui situada en un territori qualificat com a paradís fiscal.

11. Per a calcular la deducció en concepte de provisió per insolvència de deutors que preveu el règim d'empreses de dimensió reduïda...

- a) s'hi inclouen els deutors que individualment tenen cobert el risc d'insolvència, i també els deutors la dotació dels quals no és fiscalment deduïble.
- b) s'hi inclouen els deutors que individualment tenen cobert el risc d'insolvència, però no els deutors la dotació dels quals no és fiscalment deduïble.
- c) no s'hi inclouen els deutors que individualment tenen cobert el risc d'insolvència, ni els deutors la dotació dels quals no és fiscalment deduïble.

12. El règim d'entitats de tinença de valors estrangers permet l'exempció dels dividendes o les rendes procedents de participacions en beneficis de societats estrangeres, i també de les plusvàlues generades per la transmissió d'aquestes participacions...

- a) sempre que les rendes esmentades no hagin estat objecte de tributació en el país d'origen i la societat participada no estigui situada en un paradís fiscal.
- b) sempre que les rendes esmentades hagin estat objecte de tributació en el país d'origen i la societat participada no estigui situada en un paradís fiscal.
- c) sempre que les rendes esmentades no hagin estat objecte de tributació en el país d'origen i la societat participada estigui situada en un paradís fiscal.

13. En el règim especial d'entitats parcialment exemptes que disposen els articles del 120 al 122 TRLIS, gaudeixen d'exempció...

- a) les rendes derivades de la transmissió onerosa de béns afectes a la realització de l'objecte o la finalitat específica si el producte obtingut total es destina a noves inversions relacionades amb aquest objecte o finalitat.
- b) les rendes derivades del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat.
- c) les rendes derivades d'adquisicions o transmissions a títol oneros, sempre que les unes i les altres s'obtinguin o es facin en compliment del seu objecte o la seva finalitat específica.

14. L'exclusió de les deduccions i bonificacions en la quota íntegra es produeix...

- a) en el règim de les entitats esportives.
- b) en el règim de les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú.
- c) en el règim especial de les entitats navilieres en funció del tonatge.

15. En l'IS, una cooperativa protegida...

- a) aplica als resultats cooperatius un tipus de gravamen del 20% i una bonificació addicional del 50% de la quota íntegra.
- b) aplica als resultats cooperatius un tipus de gravamen del 20% i cap bonificació addicional en la quota íntegra.
- c) aplica als resultats cooperatius un tipus de gravamen del 35% i una bonificació addicional del 50% de la quota íntegra.

Casos pràctics

1. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

CONSTRUMAT, SA té com a objecte social la venda i l'arrendament d'habitatges, locals de negoci i places de garatge. L'any X, aquesta empresa ven uns habitatges i obté una plusvàlua de 175.000 euros, lloga altres habitatges i obté unes rendes de 200.000 euros. Al cap de tres anys aquests habitatges arrendats són venuts a una altra empresa.

Aquesta empresa ofereix durant un exercici un total de vuit habitatges en arrendament, cada un de 175 metres quadrats. Amb altres entitats, CONSTRUMAT, SA constitueix una UTE a fi de promoure una activitat immobiliària determinada.

2. Operacions de reestructuració empresarial

BLANC, SA, resident a Espanya, transmet un EP que té a Holanda a l'empresa NEGRE, SA, resident a Itàlia, i obté una plusvàlua de 350.000 euros. En els seus deu anys de funcionament, l'EP havia obtingut pèrdues per valor d'1.000.000 d'euros en els últims cinc exercicis, i beneficis de 400.000 euros en els primers cinc exercicis. NEGRE, SA esdevé titular del 10% de les accions de BLANC, SA, mitjançant la compra d'aquestes accions per un valor de 5.000.000 d'euros. El seu patrimoni net és de 3.000.000 d'euros.

3. Incentius fiscals per a les empreses de dimensió reduïda

a) FRUCTISA, SA inicia la seva activitat l'1 de maig de l'any x. La xifra de negocis corresponent al període impositiu de l'any x ascendeix a 5.000.000 d'euros. Aquesta societat anònima, està sotmesa al règim especial d'empreses de dimensió reduïda l'any d'inici de la seva activitat?

b) FRUCTISA, SA compra un local el novembre de l'any x per un preu de 600.000 euros i un coeficient màxim d'amortització del 3%, segons les taules, i tot seguit l'afecta a l'activitat. Quin règim d'amortització fiscal és aplicable a aquest immoble?; és procedent fer algun ajustament fiscal extracomptable en la liquidació de l'IS?

4. Entitats parcialment exemptes

Una fundació, sotmesa al règim especial de les entitats sense ànim de lucre de la Llei 49/2002, obté les rendes següents:

- 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats
- 100.000 euros de subvencions estatals
- 8.000 euros en concepte de dividendes per unes accions d'una empresa petrolera
- 15.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació
- 20.000 euros pel cobrament de matrícules als alumnes que reben un servei d'educació especial, inclòs en l'objecte o la finalitat específica de la fundació
- 3.000 euros de benefici com a resultat de la venda per un import net de 15.000 euros d'objectes de decoració que han elaborat els alumnes

5. Cooperatives

Una cooperativa de treball associat obté les rendes següents:

- 600.000 euros procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada realitzada amb els propis socis.
- 7.000 euros en concepte d'interessos procedents de la participació de la cooperativa com a soci en una altra cooperativa
- 4.000 euros derivats de participacions en el capital social d'una societat anònima
- 100.000 euros per les quotes periòdiques satisfetes pels socis
- 300.000 euros de plusvàlua per la venda de maquinària que afecta l'activitat cooperativa
- 15.000 euros d'aportacions voluntàries dels socis al capital social destinades al fons de reserva obligatori

Aquesta cooperativa ha suportat les despeses següents:

- 200.000 euros dels lliuraments de béns, serveis o subministraments realitzats pels socis
- 10.000 euros distribuïts entre els socis de la cooperativa a compte dels seus excedents
- 300.000 euros pagats per les prestacions de treball dels socis
- 30.000 euros per l'adquisició de mobiliari d'oficina cinc anys després d'haver iniciat la seva activitat i d'haver-se inscrit en el Registre de Cooperatives

Solucionari

De selecció

1. a, 2. c, 3. c, 4. a, 5. b, 6. b, 7. a, 8. c, 9. a, 10. b, 11. c, 12. b, 13. a, 14. c, 15. b

Casos pràctics

1. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

En primer lloc, perquè CONSTRUMAT, SA pugui optar pel règim especial ha de tenir com a objecte principal l'arrendament d'habitatges situats en territori espanyol –amb independència que els habitatges pertanyin a l'empresa per construcció, promoció o adquisició–, per la qual cosa seria possible la inclusió en l'objecte social de CONSTRUMAT, SA de la venda d'habitatges, sempre que aquesta última activitat tingui la consideració d'activitat “secundària” –art. 53.1 TRLIS. En el nostre supòsit, l'arrendament d'habitatges no és l'activitat principal als efectes del règim especial de l'IS, perquè la renda obtinguda amb aquesta (200.000 euros) no assolix el 55% de les rendes totals del període (175.000 euros per la venda d'habitatges + 200.000 euros per l'arrendament d'habitatges = 375.000 euros), sinó que es queda en un percentatge del 53,33%. Per tant, amb la concurrència d'aquesta situació, no seria aplicable a la nostra societat el règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges –art. 53.2.e TRLIS. En l'hipotètic cas que hagués estat aplicable aquest règim al supòsit, s'hauria d'haver exclòs de la bonificació disposada en l'art. 54 TRLIS a la part de la quota derivada de l'arrendament dels locals de negoci –tercer paràgraf de l'art. 53.1 TRLIS.

D'altra banda, també seria causa d'exclusió del règim especial que aquí s'inclou la realització d'una operació com la venda dels habitatges arrendats al cap de 3 anys d'haver-se iniciat el lloguer, ja que es requereix un període mínim de permanència de 7 anys –art. 53.2.c TRLIS. En cas d'haver estat aplicable el règim especial, la realització d'aquesta venda prematura hauria implicat, per a cada habitatge, la pèrdua de la bonificació que hauria correspost, de manera que juntament amb la quota del període impositiu en què s'hagués produït l'incompliment de la condició legal, s'hauria d'haver ingressat l'import de les bonificacions aplicades a la totalitat dels períodes impositius en què hauria resultat d'aplicació aquest règim especial, sense perjudici dels interessos de demora, recàrrecs i sancions que, si escau, haurien resultat procedents –últim paràgraf de l'art. 53.2.c TRLIS.

Finalment, també és causa d'exclusió de règim especial el fet que únicament siguin vuit els habitatges arrendats, ja que per a l'exercici de l'opció es requereix un mínim de deu habitatges arrendats o oferts en arrendament –art. 53.2.a TRLIS. A més, el TRLIS també exigeix que la superfície construïda de cada habitatge no excedeixi de 135 metres quadrats –art. 53.2.b TRLIS–, límit que tampoc no compleix l'empresa del nostre supòsit, ja que la superfície de cada un dels habitatges arrendats arriba a la xifra de 175 metres quadrats.

Quant a la constitució de l'UTE, el règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges és incompatible amb el règim especial de les UTE i amb la resta de règims especials, excepte el de consolidació fiscal, el de transparència fiscal internacional i el de les operacions de reestructuració empresarial –art. 53.4 TRLIS–, per la qual cosa aquesta circumstància constitueix un nou impediment per a l'exercici de l'opció pel règim especial que ens ocupa.

2. Operacions de reestructuració empresarial

El cas plantejat entra dins de l'àmbit d'aplicació d'aquest règim especial, caracteritzat pel fet que no s'integren a la base imposable les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de les transmissions de béns i drets resultants de les operacions (article 84 TRLIS).

Concretament, es tracta d'una operació realitzada per una entitat resident en territori espanyol (BLANC, SA) que transmet un EP situat al territori d'un estat membre de la UE (Holanda) a una entitat (NEGRE, SA) també resident en territori d'un estat membre (Itàlia), que es pot beneficiar del règim sempre que revesteixi alguna de les formes enumerades en l'annex de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol, i estigui subjecta a algun dels tributs que detalla l'article 3 de la Directiva, i no n'estigui exempta (apartat d de l'article 84.1 TRLIS). En aquest cas concret, l'article 92 TRLIS estableix que la base imposable de l'entitat transmissent resident en territori espanyol (BLANC, SA) s'incrementa en l'import de l'excés de les pèrdues sobre els beneficis imputats per l'EP amb el límit de la renda positiva derivada de la seva transmissió. En el cas que ens ocupa, BLANC, SA ha d'incrementar la seva base imposable de l'IS en 600.000 euros, que són el resultat de la diferència entre les pèrdues (1.000.000 d'euros) i els guanys (400.000 euros) inclosos en els comptes del seu EP situat a Holanda durant els últims deu anys, encara que essent la plusvàlua obtinguda amb la transmissió únicament de 350.000 euros, l'increment assenyalat es limitarà a aquesta última quantitat.

D'altra banda, la no-inclusió de les rendes derivades de la transmissió en la base imposable de BLANC, SA ha d'anar acompanyada del manteniment, a efectes fiscals, dels valors que els elements patrimonials transmesos tenien en l'entitat transmissent abans de fer-se l'operació, a l'efecte de la tributació que operarà en aquesta última si es tornen a transmetre els elements esmentats (article 85 TRLIS). Tanmateix, aquesta regla no es manté en el nostre cas, perquè l'entitat adquirent (NEGRE, SA) té una participació d'almenys el 5% en el capital de la trans-

mitent (BLANC, SA) (concretament, un 10%). L'import de la diferència entre el preu d'adquisició de la participació (5.000.000 d'euros) i el seu patrimoni net (3.000.000 d'euros) és de 2.000.000 d'euros, que s'imputarà als béns i drets adquirits (article 89.3 TRLIS).

3. Incentius fiscals per a les empreses de dimensió reduïda

a) El límit de xifra de negocis per a beneficiar-se d'aquest règim especial se situa en 8.000.000 d'euros. En el cas plantejat, hem d'eleva a l'any de l'import net de la xifra de negocis quan l'activitat s'exerceix durant un termini inferior (article 108.2 del RLIS). La xifra de negocis de 5.000.000 d'euros de FRUCTISA, SA correspon únicament a vuit mesos d'activitat durant l'any x; així doncs, la xifra de negocis que cal tenir en compte realment s'ha de calcular proporcionalment al que correspondria en 12 mesos: $(5.000.000 \times 12) / 8 = 7.500.000$ euros. Per tant, la societat anònima se sotmet a aquest règim especial perquè la seva xifra de negocis està per sota de 8.000.000 d'euros.

b) FRUCTISA, SA pot aplicar règim de llibertat d'amortització al local adquirit, d'acord amb el que disposa l'article 109 TRLIS, sempre que durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu en què el local entra en funcionament (en el nostre cas, entre l'1 de maig de l'any xi i l'1 de maig de l'any x+2), la plantilla mitjana de l'empresa s'incrementi respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, i que l'increment esmentat es mantingui durant un període addicional d'uns altres 24 mesos. En aquest cas, la societat anònima no podria aplicar la llibertat d'amortització sobre el total de l'adquisició (600.000 euros), sinó només sobre la part de la inversió que resulti d'aplicar 120.000 euros per l'increment de plantilla calculat amb dos decimals. No seria possible optar per la regla de llibertat d'amortització que preveu l'article 110 TRLIS (inversions de valor escàs), atesa la quantia elevada de la inversió. La segona possibilitat consisteix en l'aplicació del règim d'amortització de l'immobilitzat material nou que estableix l'article 111 TRLIS, d'acord amb el qual l'amortització fiscal resultant seria: $600.000 \times (3\% \times 2) = 36.000$ euros. Com que llavors l'amortització comptable únicament és de 18.000 euros ($600.000 \times 3\%$), en la liquidació de l'IS corresponent a aquesta empresa de dimensió reduïda seria procedent efectuar un ajustament fiscal negatiu per la diferència de 18.000 euros ($36.000 - 18.000$).

4. Entitats parcialment exemptes

Rendes exemptes:

a) 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats: apartat a de l'article 6.1 de la Llei 49/2002

b) 100.000 euros de subvencions estatals: apartat c de l'article 6.1 de la Llei 49/2002

c) 8.000 euros en concepte de dividends per unes accions d'una empresa petrolera: article 6.2 de la Llei 49/2002

d) 15.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació: article 6.3 de la Llei 49/2002

e) 20.000 euros pel cobrament de matrícules als alumnes que reben un servei d'educació especial, inclòs en l'objecte o la finalitat específica de la fundació: article 7.7 de la Llei 49/2002

f) 3.000 euros de benefici com a resultat de la venda per un import net de 15.000 euros d'objectes de decoració elaborats pels alumnes esmentats: article 7.11 o 7.12 de la Llei 49/2002

Rendes no exemptes: 0 euros

Base imposable: 0 euros

Quota: 0 euros \times 10% = 0 euros

Nota: la comparació d'aquest resultat amb l'obtingut en l'exemple pràctic de l'epígraf 4.10 d'aquest mòdul revela amb claredat les diferències importants en matèria d'exempcions que es produeixen en el règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre regulades en la Llei 49/2002 i el règim especial d'entitats parcialment exemptes que disposen els articles del 120 al 122 TRLIS.

5. Cooperatives

La cooperativa de treball associat té la consideració de cooperativa especialment protegida (articles 7 i 8 de la Llei 20/1990).

Per a calcular la base imposable de l'IS, cal separar els resultats cooperatius (els que deriven de l'exercici de l'activitat cooperativitzada que constitueix l'objecte de la cooperativa) i els resultats extracooperatius.

Són resultats cooperatius els següents:

- 600.000 euros procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada realitzada amb els propis socis: article 17.1 de la Llei 20/1990.
- 7.000 euros en concepte d'interessos procedents de la participació de la cooperativa com a soci en una altra cooperativa: article 17.5 de la Llei 20/1990.
- 100.000 euros per les quotes periòdiques satisfetes pels socis: article 17.2 de la Llei 20/1990.

Les despeses deduïbles en relació amb aquests ingressos cooperatius són:

- 200.000 euros dels lliuraments de béns, serveis o subministraments realitzats pels socis: article 18.1 de la Llei 20/1990.
- Les quantitats distribuïdes entre els socis de la cooperativa a compte dels seus excedents (10.000 euros) tenen la consideració de despesa no deduïble: article 20 de la Llei 20/1990.
- 300.000 euros pagats per les prestacions de treball dels socis: article 18.1 de la Llei 20/1990.

- L'adquisició de mobiliari d'oficina cinc anys després d'haver iniciat la seva activitat i d'haver-se inscrit en el Registre de Cooperatives (30.000 euros) no és una despesa deduïble. Igual com en el règim general de l'IS, la despesa deduïble la constitueix l'amortització futura del mobiliari, i en aquest cas la cooperativa no gaudeix del benefici de la llibertat d'amortització, perquè la llei exigeix que l'adquisició es faci en el termini de tres anys a partir de la data de la seva inscripció en el Registre de Cooperatives.

El total d'ingressos nets cooperatius (ingressos cooperatius – despeses deduïbles) és:

$(600.000 + 7.000 + 100.000) - (200.000 + 300.000) = 707.000 - 500.000 = 207.000$ euros.

Sobre aquesta base imposable composta per resultats cooperatius s'aplica el tipus de gravamen del 20% (apartat a de l'article 33.2 de la Llei 20/1990): $207.000 \times 20\% = 41.400$ euros.

Per la seva part, els resultats extracooperatius són:

- 4.000 euros derivats de participacions en el capital social d'una societat anònima: article 21.2 de la Llei 20/1990.
- 300.000 euros de plusvàlua per la venda de maquinària que afecta l'activitat cooperativa: article 22.1 de la Llei 20/1990.
- Les aportacions voluntàries dels socis al capital social destinades al fons de reserva obligatori (15.000 euros) no es consideren increments patrimonials: apartat a de l'article 22.2 de la Llei 20/1990.

El total d'ingressos extracooperatius és: $4.000 + 300.000 = 304.000$ euros.

Sobre aquesta base imposable composta per resultats extracooperatius s'aplica el tipus de gravamen general del 30% (lletra b de l'article 33.2 de la Llei 20/1990): $304.000 \times 30\% = 91.200$ euros.

La quota íntegra de l'IS corresponent a aquesta cooperativa es compon de la suma de les dues quotes obtingudes: 41.400 euros (resultats cooperatius) + 91.200 euros (resultats extracooperatius) = 132.600 euros.

En la seva condició de cooperativa especialment protegida, correspon aplicar sobre aquesta quota íntegra una bonificació del 50% (article 34.2 de la Llei 20/1990: $132.600 - (132.600 \times 50\%) = 66.300$ euros). Si aquesta cooperativa compleix els requisits recollits en la DA 4 de la Llei 20/1990 (50% o més de socis minusvàlids que acreditin que estaven en situació de desocupació en el moment de constituir-se la cooperativa), la deducció ascendiria al 90% de la quota íntegra durant els cinc primers anys d'activitat social.

Glossari

CDI *sigla* Conveni per a evitar la doble imposició.

DGT *sigla* Direcció General de Tributs.

EP *sigla* Establiment permanent.

FIAMM *sigla* Fons d'inversió en actius del mercat monetari.

FIM *sigla* Fons d'inversió mobiliària.

IAE *sigla* Impost sobre activitats econòmiques.

IIVTNU *sigla* Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.

IRNR *sigla* Impost sobre la renda de no-residents.

IRPF *sigla* Impost sobre la renda de les persones físiques.

IS *sigla* Impost sobre societats.

ITPAJD *sigla* Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

IVA *sigla* Impost sobre el valor afegit.

leasing *m* Contracte d'arrendament financer.

LIRPF *sigla* Llei 35/2006, de 29 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

pime *f* Petita i mitjana empresa.

RIS *sigla* Reglament de l'impost sobre societats.

SA *sigla* Societat anònima.

SAD *sigla* Societat anònima esportiva.

SIM *sigla* Societat d'inversió mobiliària.

SIMCAV sigla Societat d'inversió de capital variable.

TIC sigla Tecnologies de la informació i de la comunicació.

TJCE sigla Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

TRLIS sigla Text refós de la Llei de l'impost sobre societats, Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.

TRLSA sigla Text refós de la Llei de societats anònimes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre.

UE sigla Unió Europea.

UTE sigla Unió Temporal d'Empreses.

ZEC sigla Zona Especial Canària.

Bibliografia

Almudí Cid, J. M. (2005). *El régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Alonso González, L. M. (2002). "El régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial: diferimiento del Impuesto sobre Sociedades". *Revista del Instituto de Estudios Económicos* (núm. 1-2).

Álvarez Barbeito, P. (2005). "Incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades". *Nueva Fiscalidad* (núm. 8).

Álvarez Melcón, S. (2003). "Régimen de Consolidación Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Arias Abellán, M. D. (2001). "Régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas". *Impuestos* (Tomo II).

Asián González, M. (2006). "El Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La zona especial Canaria". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 262).

Azcona Pedraza, P. A. (2006). "El régimen tributario de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas". *Impuestos* (núm. 2).

Berruguete Revuelta, J. (2003). "Incentivos fiscales para las Empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Blázquez Lidoy, A. (2004). "La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo". *Revista Jurídica de deporte y entretenimiento* (núm. 11).

Briones Fernández, L. (2003). "Transparencia Fiscal Internacional". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Cadarso Gargallo, P. (2006). "Algunas consideraciones acerca de la aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal". En Diversos Autores, *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*. Madrid: La Ley-Actualidad.

Calatayud Prats, F. I. (2006). "Las entidades ZEC y la creación de empleo". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 262).

Calvo Ortega, R. (dir.) (2005). *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción laboral*. Madrid: Civitas.

Calvo Vérguez, J. (2006). "En torno al régimen fiscal especial de las Agrupaciones de Interés Económico españolas y europeas en el Impuesto sobre Sociedades: análisis normativo y jurídico". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 5).

Caño Alonso, J. C. (2004). *Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus accionistas o partícipes*. Pamplona: Aranzadi.

Crespo Miegimolle, M. (1999). *Régimen fiscal de las Cooperativas*. Pamplona: Aranzadi.

Cruz Amorós, M. (2003). "Régimen de las Entidades no lucrativas y del Mecenazgo". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Cruz Amorós, M.; López Ribas, S. (2004). *La fiscalidad en las Entidades sin Ánimo de Lucro: estímulo público y acción privada*. Madrid: CIDEAL-Pricewaterhouse Coopers.

Cruz Padial, I. (2000). *Transparencia Fiscal Internacional: régimen general e interrelación con los Convenios de Doble Imposición*. Valencia: Tirant lo Blanch.

De la Hucha Celador, F. (2007). "El régimen tributario de las entidades de capital riesgo". *Perspectivas del sistema financiero* (núm. 89).

De Luis Esteban, J. M. (2003). "El régimen fiscal especial de las Cooperativas". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Diversos autores (1996). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: XL Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Diversos autores (2003). *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Fiscalidad de las fundaciones, otras entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo*. Pamplona: Aranzadi.

Diversos autores (1992). *La reforma del régimen económico-fiscal de Canarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Diversos autores (2003). *Régimen fiscal de las fundaciones y entidades no lucrativas*. Madrid: UNED ("Difusión y Ventas").

Diversos autores (2005). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: CISS-WoltersKluwer.

Esteban Paúl, A. (2003). "Régimen fiscal de las Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo y Sociedades de Desarrollo Industrial Regional". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Esteban Paúl, A. (2003). "Régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

García Calvente, Y. (2005). "Fiscalidad de las cooperativas de vivienda". *Consultor Inmobiliario* (núm. 58).

García-Rozado González, B. (2006). "Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 6).

García Teixidó, V. (2005). *Régimen de tributación de las Entidades Navieras en función del tonelaje*. Proyecto de fin de carrera. Barcelona: Universidad Politécnica de Cataluña, Facultad de Náutica de Barcelona.

Jaquotot Garre, N. (2006). "Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 18).

Julià Igual, J. F.; Server Izquierdo, R. J. (1996). *Fiscalidad de las Cooperativas*. Madrid: Pirámide.

Lete Achirica, C. (2000). "Régimen tributario de las Comunidades titulares de Montes Vecinales en mano común". *La Notaría* (núm. 2/2000).

López Alberts, H. (2004). *Consolidación contable y fiscal de los Grupos de Sociedades*. Valencia: CISS.

López Alberts, H. (2005). *Fiscalidad de las Sociedades Patrimoniales*. Valencia: CISS.

López Ribas, S. (2001). "Tributación de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros española y de sus socios". *Crónica Tributaria* (núm. 98).

López Rodríguez, J. (2003). "La libertad comunitaria de establecimiento y la transparencia fiscal internacional". *Estudios Financieros* (núm. 245-246).

López-Tello Díaz-Aguado, L. (2003). "Régimen de las Entidades de tenencia de valores extranjeros". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Márquez Molero, R. (2003). "La fiscalidad de los montes en España". *Papeles de trabajo sobre medio ambiente y economía* (núm. 2).

Martín Fernández, F. J. (1994). *Las Cooperativas y su régimen tributario*. Madrid: La Ley.

Martín Jiménez, A. J. (2004). "Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumento de planificación fiscal". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 67).

Martín Pascual, C. (2001). "Régimen fiscal de las amortizaciones y del leasing en las empresas de reducida dimensión". *Papeles de Economía Española* (núm. 89-90).

Mas Ortiz, A. (2005). *Base Imponible y ajustes extracontables de las Empresas de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Medina Cepero, J. R. (2003). "Los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión". *Impuestos* (núm. 2).

Menéndez García, G. (2006). "Estudios de las modificaciones introducidas por la Ley 25/2006, de 17 de julio, en el régimen tributario especial de las operaciones de reestructuración empresarial". *Nueva Fiscalidad* (núm. 8).

Montero Simó, M. (2004). *Análisis jurídico tributario de la Sociedad Cooperativa*. Córdoba: Desclee.

Navarro Egea, M. (1997). *Fiscalidad de la reestructuración empresarial: la fusión y la escisión*. Madrid: Marcial Pons.

Navarro Egea, M. (2002). "La reforma del régimen especial de reestructuración empresarial". *Revista del Instituto de Estudios Económicos* (núm. 1-2).

Nazir Alonso, Y. (1999). *Fiscalidad de las Sociedades y Fondos de Inversión*. Valladolid: Lex Nova.

Nebot Lozano, F.; Tato Plá, F. (2003). "Régimen fiscal de la Minería y de la Explotación de Hidrocarburos". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Nieto Montero, J. J.; Villaverde Gómez, M. B. (2002). *La imputación de rentas en la Transparencia Fiscal Internacional: regulación legal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

Ordóñez de Haro, C. (2006). "La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España". *CI-RIEC - Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* (núm. 54).

Palao Taboada, C. (2006). "Transparencia fiscal internacional y derecho europeo: conclusiones del AG en el asunto Cadbury-Schweppes". *Estudios Financieros* (núm. 280).

Pedreira Menéndez, J. (1998). "El ejercicio de actividades mercantiles por las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 5).

Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Madrid: Civitas.

Raventós Calvo, S. (2003). "Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas en el Impuesto sobre Sociedades". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Rodríguez Márquez, J. (2000). *El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons.

Rodríguez Márquez, J. (2001). "Los contratos de leasing y renting ante la reforma del Impuesto sobre Sociedades: algunas propuestas de modificación de su régimen tributario". *Crónica Tributaria* (núm. 101).

Rodríguez Márquez, J. (2004). "El régimen especial de las Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas". *Quincena Fiscal* (núm. 9).

Rodríguez Ondarza, J. A.; Rubio Guerrero, J. J. (2000). "Comentarios al régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 50).

Sánchez Blázquez, V. M.; Mauricio Subirana, S.; Hernández González, F. L. (2006). "El régimen económico fiscal de Canarias". En: Varios autores. *Derecho Público de Canarias*. Pamplona: Aranzadi.

Sánchez Oliván, J. (2004, 3.^a ed.). *Fusión y Escisión de Sociedades. Aportaciones de Activos y Canje de Valores. Cesión global del activo y del pasivo: estudio económico, jurídico, fiscal y contable*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Sanz Gadea, E. (2001). *Transparencia fiscal internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Serrano Gutiérrez, A. (2003). "Régimen fiscal de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Serrano Gutiérrez, A. (2006). "La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el régimen de consolidación fiscal". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 19).

Sieiro Constela, M. M. (2002). "Las comunidades de montes vecinales en mano común: su especialidad fiscal". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 264).

Tecles Montoro, L. (coord.) (2004). *Enciclopedia Fiscal. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*. Valencia: CISS (publicació en fulls intercanviables).