

# Impost sobre societats. Règims especials

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00166467



Universitat Oberta  
de Catalunya

[www.uoc.edu](http://www.uoc.edu)



# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	7
<b>1. Empreses de dimensió reduïda</b> .....	9
<b>2. Consolidació fiscal</b> .....	17
<b>3. Operacions de reestructuració empresarial</b> .....	23
<b>4. Altres règims especials</b> .....	30
4.1. Agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses .....	30
4.2. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges .....	32
4.3. Societats i fons de capital de risc i societats de desenvolupament industrial regional .....	34
4.4. Institucions d'inversió col·lectiva .....	36
4.5. Mineria .....	38
4.6. Investigació i explotació d'hidrocarburs .....	41
4.7. Transparència fiscal internacional .....	43
4.8. Determinats contractes d'arrendament financer .....	47
4.9. Entitats de tinença de valors estrangers .....	48
4.10. Entitats parcialment exemptes .....	52
4.11. Comunitats titulars de forests veïnals de mancomú .....	57
4.12. Entitats navilieres en funció del tonatge .....	58
4.13. Entitats esportives .....	59
4.14. Cooperatives .....	60
4.15. Règim fiscal de les Canàries .....	62
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	65
<b>Solucionari</b> .....	68
<b>Abreviatures</b> .....	72
<b>Bibliografia</b> .....	73



## Introducció

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

El TRLIS regula els règims especials en el títol VII i segons la mateixa llei descriu, són "els regulats en aquest títol, sigui per raó de la naturalesa dels subjectes passius afectats o per raó de la naturalesa dels fets, actes o operacions de què es tracti" (article 47.1 TRLIS).

### Nota

En l'apartat "Abreviatures" trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

El títol VII del TRLIS preveu **setze règims especials**. És clar que no es tracta d'autèntics règims tributaris peculiars previstos per a formes societàries concretes o empreses dedicades a una activitat determinada. Més aviat els règims especials es limiten a concretar una sèrie de **particularitats més o menys intenses respecte del règim general** per a alguns supòsits específics. La normativa general de l'impost, per això, és d'aplicació supletòria respecte de la regulació de cada règim especial (article 47.2 TRLIS).

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, la qual cosa va afavorir la seguretat jurídica i un millor coneixement de les peculiaritats de cada règim, amb els seus avantatges i els seus inconvenients. Malgrat això, s'han mantingut en alguns casos règims particulars regulats en les seves **lleis específiques**, que també s'estudiaran en aquest mòdul didàctic. 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 les **Canàries** i el de les **entitats sense finalitats lucratives** tenen les seves pròpies lleis reguladores.

Altres règims especials han estat derogats al llarg del temps, entre els quals destaca el règim especial de les denominades *societats patrimonials*, derogat a partir del 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'IRPE.

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 supòsits, el règim especial respon a les **característiques particulars de l'activitat** que duu a terme l'empresa, com és el cas del règim previst per a la mineria o la

recerca o l'explotació d'hidrocarburs. També es preveuen alguns règims amb una **finalitat antielusiva** clara, l'exemple més clar de la qual potser és el de transparència fiscal internacional. Finalment, no falten règims destinats a **incentivar activitats determinades**; en 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.

Molt variats són, d'altra banda, 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, per contra, la consolidació en una única liquidació de bases individuals. En d'altres, es recull un conjunt específic d'exempcions o fins i tot s'impedeix l'aplicació d'algunes. També la **tributació diferida** de certes rendes es reconeix a algunes operacions societàries.

La **base imposable** és objecte de regulació especial en força règims especials. Apareixen fins i tot 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** a la base imposable. Finalment, el mecanisme de **compensació** de bases imposables negatives també es veu afectat en alguns règims.

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

Són destacables, també, finalment, 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 activitat econòmica determinada pot ser més atractiva en funció del seu règim fiscal o si les consideracions tributàries poden fer aconsellable o desaconsellable una forma juridicomercantil o operació concretes per a l'empresa.

## Objectius

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

- 1.** Identificar els diferents règims especials de l'impost sobre societats.
- 2.** Conèixer les especialitats que cada règim implica respecte del règim general de l'impost sobre societats.
- 3.** Saber a quines raons i finalitats respon cadascun dels règims especials de l'impost sobre societats i el seu 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 recull un règim especial que concedeix determinats **incentius a la petita i mitja empresa (pime)**<sup>1</sup>. El gaudi d'aquests beneficis, que comporten bàsicament una **reducció impositiva per ajornament temporal de la renda sotmesa a gravamen**, depèn de l'import net de la xifra de negoci obtinguda per l'empresa en el període impositiu immediat anterior, que ha de ser inferior a 10 milions d'euros.

<sup>(1)</sup>Articles 108 a 114 TRLIS.

Segons disposa l'article 108.2 TRLIS:

"Quan l'entitat sigui de nova creació, l'import de la xifra de negoci es refereix al primer període impositiu en el qual s'exerceixi efectivament, l'activitat. Si el període impositiu immediat anterior ha tingut una durada inferior a l'any, o l'activitat s'ha dut a terme durant un termini també inferior, l'import net de la xifra de negoci s'eleva a l'any."

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

Igualment, s'aplica aquest criteri quan una persona física per si sola o juntament amb el cònjuge o altres persones físiques unides per vincles de parentiu en línia directa o col·lateral, consanguínia o per afinitat, fins al segon grau inclusivament, es trobin en relació amb altres entitats de les quals siguin sòcies en alguna de les situacions a què es refereix l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la residència de les entitats i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

D'acord amb l'article 191 TRLSA, l'import de la **xifra de negoci** és format pel següent:

- 1) L'import de les vendes i prestacions de serveis de l'activitat ordinària de l'empresa
- 2) Els lliuraments de mercaderies o prestacions de serveis a canvi d'actius no monetaris
- 3) Les subvencions atorgades en funció de les unitats venudes i que formin part del preu de venda

Del resultat obtingut s'han de **descomptar**:

- 1) Les devolucions de vendes
- 2) Els ràpels sobre vendes o prestació de serveis
- 3) Els descomptes comercials

### Règim especial

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 tributen per l'IRPF en concepte de rendiment d'activitats econòmiques.

En tot cas, aquestes entitats poden continuar gaudint d'aquest règim especial durant els tres exercicis immediats següents a l'exercici en què se superi el límit de 10 milions d'euros, i aquesta mesura s'estén al supòsit en què aquest límit se sobrepassi com a conseqüència d'una reestructuració empresarial.

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.**

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:

**1) Llibertat d'amortització per a les inversions amb creació simultània d'ocupació<sup>2</sup>**

<sup>(2)</sup>Article 109 TRLIS.

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

a) Que es faci la **inversió en un element material nou**, això és, 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 o en la construcció per la mateixa empresa d'aquest element material, i, fins i tot, en el simple encàrrec mitjançant contracte d'execució d'obra, sempre que la posada a disposició no es demori més de 12 mesos, o en l'exercici de l'opció de compra com a efecte culminant d'un contracte d'arrendament financer.

b) Que, amb relació a la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, es produeixi, en els 24 mesos següents a l'inici del període impositiu que els béns entren en funcionament, un **augment de la plantilla mitjana de l'empresa**. S'ha de mantenir, a més, aquest increment de plantilla durant un període addicional de 24 mesos. Si no es compleix aquest requisit d'increment de plantilla ni es manté posteriorment, se n'ha de regularitzar posteriorment (ingrés de la quota íntegra que correspondria a la quantitat deduïda a l'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.**

Per al càlcul de la plantilla mitjana total de l'empresa i del seu increment, es prenen les persones empleades, en els termes que disposi la legislació laboral, tenint en compte la jornada contractada amb relació a la jornada completa.

L'aplicació de la llibertat d'amortització en aquests casos 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.

## 2) Llibertat d'amortització per a inversions de valor escàs<sup>3</sup>

<sup>(3)</sup>Article 110 TRLIS.

Els elements de l'immobilitzat material nous el valor unitari dels quals no excedeixi **601,01 euros** gaudeixen, així mateix, de llibertat d'amortització, fins al límit màxim de 120.020,24 euros per període impositiu.

## 3) Amortització accelerada de l'immobilitzat material i immaterial nou<sup>4</sup>

<sup>(4)</sup>Article 111 TRLIS.

Els elements nous de l'immobilitzat material, i també els que pertanyen a l'immobilitzat immaterial, 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 immaterials recollits en els apartats 4 i 6 dels articles 11 i 12, respectivament –fons de comerç, marques, drets de traspàs i la resta d'elements d'immobilitzat immaterial que no tenen data certa d'extinció–, una amortització equivalent al 150% de l'amortització que resulti d'aplicar aquests apartats.

Igual que 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 mitjançant contracte d'execució d'obra, sempre que la posada a disposició no es demori més de 12 mesos, o en l'exercici de l'opció de compra com a efecte culminant d'un contracte d'arrendament financer.

## 4) Amortització d'elements patrimonials objecte de reinversió<sup>5</sup>

<sup>(5)</sup>Article 113 TRLIS.

Els elements de l'immobilitzat material en els quals es reinverteixi l'import total obtingut en la transmissió onerosa d'altres elements de l'immobilitzat material afectes a l'activitat es poden **amortitzar acceleradament aplicant al preu d'adquisició el coeficient resultant de multiplicar 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 s'ha d'aplicar només sobre l'import d'aquesta transmissió que sigui objecte de reinversió.

Per a això és necessari que, amb independència que aquesta alienació produïxi rendes positives o negatives (atès que la mesura no està condicionada a la imputació comptable en el compte de pèrdues i guanys), la **reinvertió es realitzi en el període que comprèn l'any anterior a l'alienació i els tres anys posteriors**.

La reinversió s'ha de realitzar en el termini comprès entre l'any anterior a la data de la posada a disposició de l'element patrimonial transmès i els tres anys posteriors, o, excepcionalment, d'acord amb un pla especial de reinversió aprovat per l'Administració tributària a proposta del subjecte passiu. Quan s'hagin fet dues o més transmissions de valors representatius de la participació al capital o en els fons propis de tota classe d'entitats en el període impositiu, aquest termini es computa des de la finalització del període impositiu. En tot cas, la reinversió s'entén efectuada en la data en què es produeixi la posada a disposició dels elements patrimonials en què es materialitzi.

Tractant-se d'elements patrimonials que siguin objecte dels contractes d'arrendament financer als quals es refereix l'apartat 1 de la disposició addicional setena de la Llei 26/1988, de 29 de juliol, sobre disciplina i intervenció de les entitats de crèdit, es considera realitzada la reinversió en la data en què es produeixi la posada a disposició de l'element patrimonial objecte del contracte, per un import igual al seu valor al comptat. Els efectes de la reinversió estan condicionats, amb caràcter resolutori, a l'exercici de l'opció de compra.

### 5) Amortització d'elements patrimonials adquirits mitjançant arrendament financer (lísing)<sup>6</sup>

Les empreses de dimensió reduïda també es beneficien d'una amortització accelerada en el cas d'elements patrimonials sotmesos als contractes d'arrendament financer que compleixin els requisits de l'article 115 TRLIS. Concretament, 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; són deduïbles els excessos en els períodes impositius següents, encara que sempre dins del límit assenyalat.

### 6) Pèrdues per deteriorament dels crèdits per insolvència de deutors<sup>7</sup>

Sense perjudici de l'aplicació ordinària de les pèrdues per deteriorament dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors prevista en 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 a la conclusió del 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, en els termes disposats en 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 de l'article 12.2 TRLIS no és deduïble fins que el superi l'import del saldo de la provisió global efectuada anteriorment quan estava sotmesa al règim especial (l'1% dels possibles deutors a la conclusió del període impositiu).

<sup>(6)</sup>Article 115.6 TRLIS.

#### Vegeu també

Podeu ampliar la informació en el subapartat "Despeses deduïbles" del mòdul 2, i també en el subapartat "Determinats contractes d'arrendament financer" d'aquest mòdul.

<sup>(7)</sup>Article 112 TRLIS

#### Vegeu també

El règim general de deducció de les pèrdues per deterioració de valor dels elements patrimonials es desenvolupa en el subapartat "Despeses deduïbles" del mòdul 2.

## 7) Tipus de gravamen<sup>8</sup>

<sup>(8)</sup>Article 114 TRLIS.

S'estableixen en aquest règim especial dos tipus de gravamen diferenciats: el 25% per als primers 300.000 euros de base imposable, i el 30% per a la base imposable restant.

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.

"Quan el període impositiu tingui una durada inferior a l'any, la part de la base imposable que tributa al tipus del 25% és la resultant d'aplicar a 120.202,41 euros la proporció en què estigui el nombre de dies del període impositiu entre 365 dies, o la base imposable del període impositiu quan aquesta sigui inferior."

Article 114 TRLIS

De manera transitòria<sup>9</sup>, en els períodes impositius iniciats els anys **2009, 2010 i 2011**, les entitats amb un import net de la xifra de negoci inferior a 5 milions d'euros i amb una plantilla mitjana inferior a 25 empleats tributen conformement a l'escala següent, excepte si d'acord amb el que preveu l'article 28 TRLIS hagin de tributar a un tipus diferent del general:

<sup>(9)</sup>DA 12a. TRLIS.

- a) Per la part de base imposable compresa entre 0 i 300.000 euros, al tipus del 20%.
- b) Per la part de base imposable restant, al tipus del 25%.

També en aquest cas, quan el període impositiu tingui una durada inferior a l'any, s'aplica el que estableix l'últim paràgraf de l'article 114 TRLIS.

En qualsevol cas, l'aplicació d'aquesta escala reduïda està condicionada al fet que durant els dotze mesos següents a l'inici de cadascun d'aquests períodes impositius, la **plantilla mitjana** de l'entitat no sigui inferior a la unitat i, a més, tampoc no sigui inferior a la plantilla mitjana dels dotze mesos anteriors a l'inici del primer període impositiu que comenci a partir de l'1 de gener del 2009. En cas d'incomplir-se aquesta condició, el subjecte passiu haurà d'ingressar, juntament amb la quota del període impositiu en què tingui lloc l'incompliment, l'import resultant d'aplicar el 5% a la base imposable d'aquest primer període impositiu, a més dels interessos de demora.

Per a l'aplicació d'aquesta escala reduïda, a més, cal tenir en compte el següent:

1) Per al càlcul de la plantilla mitjana de l'entitat es consideren les persones empleades, en els termes que disposi la legislació laboral, tenint en compte la jornada contractada amb relació a la jornada completa. Es computa que la plantilla mitjana dels dotze mesos anteriors a l'inici del primer període impositiu que comenci a partir de l'1 de gener del 2009 és zero quan l'entitat s'hagi constituït a partir d'aquesta data.

2) A l'efecte de determinar l'import net de la xifra de negoci, es té en consideració el que estableix l'apartat 3 de l'article 108 TRLIS. Quan l'entitat sigui de creació nova, o algun dels períodes impositius el 2009, 2010 o 2011 hagi tingut una durada inferior a l'any, o bé l'activitat s'hagi desenvolupat durant un termini també inferior, l'import net de la xifra de negoci s'eleva a l'any.

3) Quan l'entitat s'hagi constituït els anys 2009, 2010 o 2011 i la plantilla mitjana en els dotze mesos següents a l'inici del primer període impositiu sigui superior a zero i inferior a la unitat, l'escala establerta en l'apartat 1 d'aquesta disposició addicional s'ha d'aplicar en el període impositiu de constitució de l'entitat, a condició que en els dotze mesos posteriors a la conclusió d'aquest període impositiu la plantilla mitjana no sigui inferior a la unitat. Quan s'incompleixi aquesta condició, el subjecte passiu haurà d'ingressar, juntament amb la quota del període impositiu en què tingui lloc l'incompliment, l'import resultant d'aplicar el 5% a la base imposable d'aquest primer període impositiu, a més dels interessos de demora.

4) Quan al subjecte passiu li sigui aplicable la modalitat de pagament fraccionat establerta en l'apartat 3 de l'article 45 d'aquesta llei, l'escala a què es refereix l'apartat 1 anterior no és aplicable en la quantificació dels pagaments fraccionats.

## 8) Deducció per al foment de les noves tecnologies de la informació i de la comunicació<sup>10</sup>

<sup>(10)</sup>Article 36 TRLIS.

El TRLIS preveu, finalment, 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.

### Vegeu també

Les deduccions en la quota íntegra de l'IS s'expliquen en el subapartat "Bonificacions i deduccions incentivadores" del mòdul 2.

Amb efectes a partir de l'**1 de gener del 2011**, aquesta deducció queda derogada i experimenta una reducció anual fins que desaparegui completament (DA 10a. TRLIS). Concretament, la deducció es determina multiplicant el percentatge del 15% pels coeficients següents, amb arrodoniment a la unitat superior:

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

## 9) Exoneració de les obligacions formals de mantenir a disposició de l'Administració tributària la documentació que s'estableix per a les operacions vinculades<sup>11</sup>

<sup>(11)</sup>Article 16.2 TRLIS.

Aquesta documentació no és exigible a les persones o entitats amb un import net de la xifra de negoci en el període impositiu inferior a 8 milions d'euros, sempre que el total de les operacions fetes en aquest període amb persones o entitats vinculades **no superi l'import conjunt de 100.000 euros** de valor de mercat.

No obstant això, s'hauran de documentar en tot cas les operacions fetes amb persones o entitats vinculades que resideixin en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal, excepte que resideixin en un estat membre de la Unió Europea i el subjecte passiu acreditat que les operacions responen a motius econòmics vàlids i que aquestes persones o entitats facin activitats econòmiques.

### 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 una màquina per 500.000 euros. Durant l'any  $x + 1$ , aquesta empresa incrementa la plantilla mitjana en 3,64 persones i el febrer d'aquest any compra 22 armaris d'oficina a un preu de 600 euros cadascun. El juny de  $x$

+ 2 transmet per 490.000 euros la màquina adquirida l'any  $x$ . El novembre de  $x + 2$ , una part dels diners obtinguts amb aquesta venda, 450.000 euros, s'inverteix en l'adquisició d'una altra màquina similar. El coeficient màxim d'amortització oficial contingut 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, 25.000 euros dels quals 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 prevista en l'article 112 TRLIS ascendeix a 5.000 euros, mentre que la dotació individual per clients de cobrament dubtós de l'article 12.2 TRLIS disposades per 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 de l'any  $x + 2$ ,  $x + 3$ ,  $x + 4$  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 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 vulgui. Si aquest percentatge és diferent del 12%, es produeix un ajust fiscal positiu (si el percentatge és inferior al 12%) o negatiu (si és superior).

#### **Llibertat d'amortització per a inversions de valor escàs**

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

Límit 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, escau, igual que en el supòsit anterior, un ajust fiscal (positiu o negatiu).

#### **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.

Ajust fiscal negatiu:  $162.000 - 54.000 = 118.000$  euros.

#### **Provisió per insolvència 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 de l'any  $x + 2$ : 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 de l'any  $x + 2$  no compensada el  $x + 3$ : 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 euros. Amb els 3.000 euros de provisió per saldos de cobrament dubtós de l'exercici de l'any  $x + 5$  es compensen els 2.000 euros que restaven per cobrir de la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici de l'any  $x + 2$  no compensada ni l'any  $x + 3$  ni el  $x + 4$ . La diferència de 1.000 euros (3.000 – 2.000), per tant, sí que és deduïble en l'exercici de l'any  $x + 5$ .

#### Tipus de gravamen

Exercici  $x + 2$ :

- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 25%:  $100.000 \times 25\% = 25.000$  euros.
- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 30%: 0.
- Quota íntegra:  $25.000 + 0 = 25.000$  euros.

Exercici  $x + 3$ :

- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 25%:  $120.000 \times 25\% = 30.000$  euros.
- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 30%: 0.
- Quota íntegra:  $30.000 + 0 = 30.000$  euros.

Exercici  $x + 4$ :

- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 25%:  $120.202,41 \times 25\% = 30.050,60$  euros.
- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 30%:  $(140.000 - 120.202,41) \times 30\% = 5.939,28$  euros.
- Quota íntegra:  $30.050,60 + 5.939,28 = 35.989,88$  euros.

Exercici  $x + 5$ :

- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 25%:  $120.202,41 \times 25\% = 30.050,60$  euros.
- Base imposable gravada al tipus de gravamen del 30%:  $(160.000 - 120.202,41) \times 30\% = 11.939,28$  euros.
- Quota íntegra:  $30.050,60 + 11.939,28 = 41.989,88$  euros.



## 2. Consolidació fiscal

Aquest règim, conegut anteriorment com *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, a continuació, practicar 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'ha avançat a la legislació mercantil, ja que el règim de consolidació fiscal existeix abans que hi hagi hagut una regulació genèrica mercantil als grups de societats.

Es tracta d'un règim **opcional**<sup>12</sup> que es poden aplicar les societats que formin un grup fiscal.

<sup>(12)</sup>Article 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**<sup>13</sup> el conjunt de societats anònimes, limitades i comanditàries per accions residents en territori espanyol, sempre que una societat dominant tingui una participació, directa o indirecta, almenys, del **75%** del capital social de l'altra o altres societats, denominades *societats dependents*, o, almenys, del **70%** del capital social, si es tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat. Aquest últim percentatge també és aplicable quan es tinguin participacions indirectes en altres societats sempre que s'aconsegueixi aquest percentatge mitjançant societats dependents les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat.

<sup>(13)</sup>Article 67 TRLIS.

L'article 69 TRLIS disposa les regles que determinen el domini d'una societat sobre unes altres per mitjà d'una **participació indirecta** en aquestes últimes:

1) Quan una societat tingui en una altra societat almenys el 75% del capital social o, almenys, el 70% del capital social, si es tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat i, al seu torn, aquesta segona estigui en la mateixa situació respecte a una tercera, i així successivament, per a calcular la participació indirecta de la primera sobre les altres societats, s'han de multiplicar, respectivament, els percentatges de participació al capital social, de manera que el resultat d'aquests productes haurà de ser, almenys, el 75% o, almenys, el 70% del capital social, si es tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat, o bé de societats participades, directament o indirectament, per aquestes últimes sempre que per mitjà d'aquestes s'aconsegueixi aquest percentatge, perquè la societat indirectament participada es pugui integrar i ho hagi de fer en el grup fiscal i, a més, caldrà que totes les societats intermèdies integrin el grup fiscal.

2) Si en un grup fiscal coexisteixen relacions de participació, directa i indirecta, per a calcular la participació total d'una societat en una altra, directament i indirectament controlada per la primera, se sumen els percentatges de participació directa i indirecta. Perquè la societat participada es pugui integrar i ho hagi de fer en el grup fiscal de societats, aquesta suma haurà de ser, almenys, el 75% o, almenys, el 70% del capital social, si es

tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat, o bé de societats participades, directament o indirectament, per aquestes últimes, sempre que per mitjà d'elles s'aconsegueixi aquest percentatge.

3) Si hi ha relacions de participació recíproca, circular o complexa, s'haurà de provar, si escau, amb dades objectives la participació, almenys, del 75% del capital social o, almenys, del 70% del capital social, si es tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat, o bé de societats participades, directament o indirectament, per aquestes últimes, sempre que per mitjà d'elles s'aconsegueixi aquest percentatge.

Per a aplicar aquest règim especial, la **societat dominant** ha de complir uns requisits:

1) Ha de ser una societat anònima limitada, comanditària per accions o tenir personalitat jurídica i estar subjecta a l'IS i no exempta.

2) 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 hi estiguin afectes.

3) La participació mínima del 75% o del 70% l'ha de tenir el primer dia del període impositiu en què sigui aplicable el règim de consolidació i s'ha de mantenir durant tot el període impositiu.

4) La societat dominant no pot ser al seu torn dependent d'una 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 ni al de les societats patrimonials.

5) 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 resideixi en un país o territori amb el qual Espanya tingui subscript un conveni per a evitar la doble imposició internacional que contingui clàusula d'intercanvi d'informació.

D'altra banda, **mai no poden formar part d'un grup fiscal**:

1) Les entitats que estiguin exemptes d'aquest impost.

2) Les entitats que, al tancament del període impositiu, es trobin en situació de concurs, o culpables en la situació patrimonial prevista en l'article 260.1.4 TRLSA, tot i que no tinguin la forma de societats anònimes, tret que abans de la conclusió de l'exercici en el qual s'aproven els comptes anuals aquesta última situació hagi estat superada.

3) Les societats dependents subjectes a un tipus de gravamen de l'IS diferent del de la societat dominant.

4) Les societats dependents la participació de les quals s'aconsegueixi per mitjà d'una altra societat que no reuneixi els requisits establerts per a formar part del grup fiscal.

5) Les societats dependents l'exercici social de les quals, determinat per imperatiu legal, no es pugui adaptar al de la societat dominant.

El **subjecte passiu** és el grup fiscal, i el seu **representant** la societat dominant, que queda 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**<sup>14</sup> del pagament del deute tributari, excloses les sancions.

<sup>(14)</sup>Articles 65, 66 i 82 TRLIS.

Com s'ha indicat anteriorment, la **base imposable**<sup>15</sup> 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.

<sup>(15)</sup>Articles 71 i 74 TRLIS.

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

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, al mateix temps, 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<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Article 78.1 TRLIS.

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

#### Les eliminacions i les incorporacions

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 tingui, directament o indirectament, la societat dominant, i la part proporcional que aquests valors representen amb relació als fons propis d'aquestes societats dependents.

Aquestes eliminacions i aquestes incorporacions s'han de fer conforme als criteris establerts en el Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats.

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 ambdues en formen part i s'apliqui el règim de consolidació fiscal<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Article 72 TRLIS.

Aquest també és el criteri de l'article 36 del Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats.

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

L'article 42 del Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, recull l'eliminació de dividendes intergrup, que són els que figuren com a ingressos d'una societat del grup que hagin estat distribuïts per una altra societat que també hi pertanyi.

Les eliminacions practicades<sup>18</sup> s'incorporen a la base imposable del grup fiscal quan es facin enfront de tercers aliens al grup.

<sup>(18)</sup>Article 76 TRLIS.

També s'han d'incorporar els resultats intergrup eliminats quan una de les societats que intervé en l'operació interna deixi de formar part del grup fiscal en 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'incorpora la correcció de valor de la participació de les societats del grup fiscal que es va eliminar en el seu moment quan aquestes deixin de formar part del grup fiscal i assumeixin 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 escau en el supòsit de transmissions fetes entre societats pertanyents al grup fiscal. No obstant això, la deducció per reinversió sí que es pot practicar si 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<sup>19</sup>. Sobre la quota resultant d'aplicar a la base imposable del grup el tipus de gravamen corresponent, es poden aplicar les bonificacions, les deduccions per a evitar la doble imposició i les deduccions incentivadores de determinades activitats recollides en els capítols II, III i IV del títol VI<sup>20</sup>.

<sup>(19)</sup>Articles 76 i 77 TRLIS.

<sup>(20)</sup>Article 78 TRLIS.

### 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 filial B li va distribuir uns dividendes per 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 import de 6.000 euros, que era la mitjana de despeses per aquest concepte que estava tenint els dos últims anys.

Per la seva banda, 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 euros.
- 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 (si la inversió s'hagués efectuat l'any 2011 i següents): 8.400 euros.

#### Vegeu també

Quant a aquestes deduccions i aquestes bonificacions, podeu consultar els subapartats "Deduccions per doble imposició" i "Bonificacions i deduccions incentivadores" del mòdul 2.

Per finalitzar amb l'explicació del règim de consolidació fiscal, hem d'assenyalar les **obligacions d'informació** que incumbeixen a la societat dominant del grup fiscal<sup>21</sup>, que haurà de formular, a efectes tributaris, el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats, i aplicar el mètode d'integració global a totes les societats que integren el grup fiscal.

<sup>(21)</sup>Article 79 TRLIS.

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

A més, s'haurà d'aportar una altra **informació suplementària**:

1) Les eliminacions practicades en períodes impositius anteriors pendents d'incorporació.

2) Les eliminacions i les incorporacions practicades en el període impositiu degudament justificades en la seva procedència i quantia.

3) Les diferències, degudament explicades, que hi pugui haver entre les eliminacions i les incorporacions fetes per tal de determinar la base imposable del grup fiscal i les fetes per tal 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, les escissions, les aportacions d'actius, els bescanvis de valors i el 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, les escissions, les aportacions d'actius i els bescanvis d'accions duts a terme entre societats de diferents estats membres, modificada per la Directiva 2005/19/CE del Consell, de 17 de febrer, encara que no es limita, com sí que fa la Directiva, a operacions d'aquest tipus entre societats de diferents estats membres de la UE, sinó que també regula les operacions de reestructuració empresarial entre persones físiques o jurídiques residents en territori espanyol.

Aquest règim<sup>22</sup> es basa en el **principi de neutralitat** en aconseguir 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 **tributació efectiva s'ajorna** en el moment en què els béns s'alienin a tercers subjectes aliens a aquestes operacions.

<sup>(22)</sup>Articles 83 a 96 TRLIS i articles 42 a 45 RIS.

A aquestes operacions de reorganització empresarial també se'ls aplica el principi de neutralitat amb relació a altres impostos, com són l'IRPF; exempció per l'ITPAJD, modalitat operacions societàries; en l'IVA; en l'IIVTNU municipal i en l'IAE.

Aquest règim ha estat objecte de múltiples reformes legislatives justificades per diversos motius, com, per exemple, 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 que hi intervé sigui resident en un estat membre de la UE.

Les **operacions**<sup>23</sup> següents es beneficien d'aquest règim:

- **Fusió**, tant pròpia, amb l'aparició d'una nova entitat resultant de la transmissió en bloc dels patrimonis socials de les entitats per fusionar que

<sup>(23)</sup>Les definicions d'aquestes operacions, les trobareu en l'article 83 TRLIS.

es dissolen sense liquidar-se, com impròpia, que no dona com a resultat l'aparició d'una nova entitat, ni la fusió per absorció.

- **Escissió**, que inclou l'escissió total, l'escissió parcial de branca d'activitat i l'escissió parcial en què el patrimoni segregat és compost per participacions majoritàries al 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.
- **Bescanvi 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**<sup>24</sup>, a la qual ofereix la possibilitat d'acollir-se a 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.

<sup>(24)</sup>Article 94 TRLIS.

Com s'ha assenyalat a l'inici d'aquest epígraf, el tret que caracteritza aquest règim és que **no s'integren en la base imposable les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de les transmissions de béns i drets**<sup>25</sup> resultants de les operacions abans enumerades. És possible renunciar totalment o parcialment al règim de neutralitat, la qual cosa comporta la integració en la base imposable de les rendes derivades de la transmissió, en la transmissió, dels elements patrimonials transmesos<sup>26</sup>.

<sup>(25)</sup>Article 84 TRLIS.

<sup>(26)</sup>Apartat 2 de l'article 84 TRLIS.

Aquestes transmissions les han de dur a terme:

- Entitats residents en territori espanyol i els béns i drets transmesos han d'estar situats en aquest territori.

Quan l'entitat adquirent resideixi a l'estranger, només s'exclouen de la base imposable les rendes derivades de la transmissió dels elements que quedin afectats a un establiment permanent situat en territori espanyol.

D'altra banda, la transferència d'aquests elements fora del territori espanyol determina la integració en la base imposable de l'establiment permanent, en el període impositiu en què es produeixi, de la diferència entre el valor normal de mercat i el valor a què es refereix l'article següent, minorat, si escau, en l'import de les amortitzacions i altres correccions de valor reflectides comptablement que hagin estat fiscalment deduïbles.

- Entitats residents en territori espanyol que transmetin EP situats al 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 que hi estiguin situats.

Igual que en el primer supòsit, també aquí, quan l'entitat adquirent resideixi a l'estranger, només s'exclouen de la base imposable les rendes derivades de la transmissió dels elements que quedin afectats a un establiment permanent situat en territori espanyol. I la transferència d'aquests elements fora del territori espanyol determina la integració en la base imposable de l'establiment permanent, en el període impositiu en què es produeixi, de la diferència entre el valor normal de mercat i el valor a què es refereix l'article següent, minorat, si escau, en l'import de les amortitzacions i altres correccions de valor reflectides comptablement que hagin estat fiscalment deduïbles.

- Entitats residents en territori espanyol que transmetin EP situats al 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 a algun dels tributs relacionats en l'article 3 de la Directiva i no exemptes.

En aquest últim cas, l'article 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 seva transmissió.

També s'ha apuntat a l'inici d'aquest epígraf 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**<sup>27</sup> que els elements patrimonials transmesos tenien en l'entitat transmissor abans de fer-se l'operació.

<sup>(27)</sup>Article 85 TRLIS.

Aquesta regla general, no obstant això, no es manté en els supòsits següents:

- En cas que es produeixi una renúncia total o parcial al règim (article 84.2 TRLIS).
- En cas que no sigui aplicable el règim; llavors, es pren el valor convingut per les parts amb el límit del valor normal de mercat (article 85.2 TRLIS).
- En cas que l'entitat adquirent tingui una participació, almenys, del 5% en el capital de la transmissor; 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**<sup>28</sup>, és el valor comptable de la unitat econòmica autònoma, corregit en l'import de les rendes que s'hagin integrat, si escau, en la base imposable de la societat transmissor amb motiu de l'operació.

<sup>(28)</sup>Article 86 TRLIS.

Respecte a les rendes que es posin de manifest en ocasió del **bescanvi de valors**, s'estableix que no s'integren en la base imposable de l'aportant<sup>29</sup>. D'una altra manera s'obtindrien rendes tant per aplicació de les disposicions de l'IRPF sobre guanys patrimonials (article 33 LIRPF), com per aplicació de les normes de l'article 15 TRLIS sobre permutes o aportacions no dineràries.

Aquesta absència d'integració requereix el compliment d'una sèrie de requisits:

- Que els socis que facin el bescanvi 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.

L'article 87 TRLIS recull, a més, la valoració que s'ha d'atorgar als valors canviats i els casos en els quals no és aplicable la norma general de no-integració en la base imposable de les rendes que es posin de manifest en ocasió del bescanvi de valors.

Dins d'aquest règim es regulen les **conseqüències fiscals que l'entitat transmissent i l'adquirent tinguin participacions en el capital de l'altra entitat**<sup>30</sup>. 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 del 5% en el capital, com a mínim, o si es tracta d'una participació inferior.

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. Atès que aquestes rendes no es graven en l'entitat adquirent, s'impedeix l'aplicació de la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividends, respecte d'aquestes reserves.

En el segon cas, si la participació de l'adquirent en el capital de l'entitat transmissent 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 previstos per a una liquidació en l'article 15.6 TRLIS.

<sup>(29)</sup> De l'IRPF si és persona física o de l'IS si és persona jurídica.

#### Vegeu també

Sobre permutes o aportacions no dineràries, podeu llegir el subapartat "Regles de valoració" del mòdul 2.

<sup>(30)</sup> Article 89 TRLIS.

#### Vegeu també

Sobre la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividends, podeu llegir el subapartat "Deduccions per doble imposició" del mòdul 2.

Per la seva banda, l'article 90 TRLIS regula les conseqüències fiscals per a les entitats adquirents 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 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 transmissent.

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 drets transmesos.

En matèria de **subrogació**, quant a la possibilitat de **compensar bases imposables negatives**, aquest precepte preveu certes limitacions a la **regla general** que bases imposables de l'entitat transmissent 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 transmissent i en l'adquirent.

Les limitacions es poden agrupar en dos supòsits:

1) En cas que l'entitat adquirent participi en el capital de l'entitat transmissent, o bé ambdues 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 aquesta participació o a les participacions que les entitats del grup tinguin sobre l'entitat transmissent, i el seu valor comptable. Aquesta limitació té el mateix sentit que la prevista en l'apartat 2 de l'article 25 TRLIS, que regula de manera general la compensació de bases imposables negatives.

2) Mai no són compensables les bases imposables negatives corresponents a pèrdues de l'entitat transmissent que hagin motivat la depreciació de la participació de l'entitat adquirent en el capital de l'entitat transmissent, 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 deduïble i una altra amb la subrogació de la base imposable negativa.

Atès que determinades operacions previstes en aquest règim donen lloc a l'extinció de societats –concretament, en els supòsits de fusió i escissió total–, l'article 91 TRLIS preveu que les **rendes realitzades per aquestes societats extingides s'imputin** d'acord amb el que preveuen les normes mercantils<sup>31</sup>.

#### Vegeu també

Respecte a la compensació de bases imposables negatives, podeu veure el subapartat "Compensació de bases imposables negatives" del mòdul 2.

<sup>(31)</sup>Article 235 TRLSA.

Amb la finalitat d'evitar la **doble imposició** que es pugui produir per aplicació de les normes sobre valoració dels articles 86, 87.2 i 94 TRLIS, es recullen disposicions específiques<sup>32</sup>.

(32) Article 95 TRLIS.

Els sistemes per a eliminar la doble imposició són diferents en funció de la **manera 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 dividends a què es refereix l'article 30.2 TRLIS –qualsevol que sigui el percentatge de participació del soci i la seva antiguitat– i a què es refereix l'article 30.5 TRLIS respecte de les rendes generades en la transmissió de la participació, i també a l'exempció o a la deducció per a evitar la doble imposició internacional de dividends, sigui quin sigui el grau de participació del soci.

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

Resta, finalment, analitzar les **obligacions comptables**<sup>33</sup> que comporten l'aplicació d'aquest règim i la manera com s'estableix l'opció **per aquest mateix règim**.

(33) Articles 93 i 96 TRLIS; articles 42 a 45 RIS.

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

L'article 45 RIS recull, 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 banda, l'article 96 TRLIS regula de manera detallada l'**acord pel qual s'opta per aquest règim** –distingint segons el tipus d'operació que durà a terme– i l'**obligació de comunicar-lo a l'Administració tributària**, mentre que els articles 42 a 44 RIS recullen els detalls d'aquesta obligació, el subjecte que ha de fer la comunicació i el contingut que ha de tenir.

Un dels aspectes més polèmics recollits en aquest precepte<sup>34</sup> és la possibilitat que aquest règim **no sigui aplicable** si l'operació feta té **com a objectiu principal el frau o l'evasió fiscal**, i es detalla que això s'entendrà així "quan

(34) Article 96.2 TRLIS.

l'operació no s'efectuï 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".

Aquesta possibilitat de denegar l'aplicació del règim es conté 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". No obstant això, aquest precepte continua resultant molt difícil d'interpretar i precisar i ha provocat una discussió intensa 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 aquesta sentència, 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 predefinits, sinó que han de procedir, cas per cas, a un examen global de l'operació. Va recordar a més que, segons la seva pròpia reiterada jurisprudència, 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 manera facultativa.

Encara que no sigui necessari, ja que segons l'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** són regulades en la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic. Aquestes agrupacions, que tenen personalitat jurídica pròpia i caràcter mercantil, tenen com a finalitat facilitar l'activitat o millorar els resultats dels seus socis si actuen agrupats i no aïlladament.

Per la seva banda, les **unions temporals d'empreses (UTE)** troben la seva regulació 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 cert temps i per a una finalitat concreta (desenvolupament o execució d'una obra, d'un servei o d'un 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 a 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 una altra que evitar elusions 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**<sup>35</sup> han d'imputar la seva base imposable, ja sigui positiva o negativa, als **seus socis residents** a Espanya, i també les deduccions i bonificacions i també les retencions i els ingressos a compte a què tingui dret l'agrupació.

#### Origen del règim

El règim de l'agrupació europea d'interès econòmic troba l'origen en el Reglament 2137/1985, del Consell, de 25 de juliol, desenvolupat per aquesta Llei 12/1991, de 29 d'abril.

<sup>(35)</sup> Article 48 TRLIS.

Els dividendes i les participacions en beneficis que corresponguin a socis que hagin de suportar la imputació de la base imposable i procedeixin de períodes impositius durant els quals l'entitat es trobés en aquest règim no han de tributar per l'IS ni per l'IRPF. A més, l'import d'aquests dividendes o participacions en beneficis no s'ha d'integrar en el valor d'adquisició de les participacions dels socis als quals hagin estat imputades, excepte quan es tracti de socis que adquireixin les participacions amb posterioritat a la imputació, en aquest cas es disminueix el seu valor d'adquisició en aquest import.

D'altra banda, en la transmissió de participacions al capital, fons propis o resultats d'entitats acollides a aquest règim, el valor d'adquisició s'incrementa en l'import dels beneficis socials que, sense distribució efectiva, hagin estat imputats als socis com a rendes de les seves participacions en el període de temps comprès entre la seva adquisició i transmissió.

Si l'agrupació té **socis no residents** és l'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'hi ha de practicar cap imputació. Les entitats no residents que no reben bases imposables imputades perceben, al contrari que els socis residents, dividendes i participacions en beneficis de l'agrupació i hauran de tributar per aquests per l'IRNR o segons estableixi el CDI que els sigui aplicable.

Per la seva banda, les **agrupacions d'interès econòmic europees**<sup>36</sup> tributen igual que les espanyoles amb les peculiaritats següents:

<sup>(36)</sup>Article 49 TRLIS.

- No tributen per l'IS.
- Si l'entitat no és resident, els seus socis residents hauran d'integrar a la seva base imposable la part corresponent als beneficis o a les pèrdues de l'agrupació, i aplicar 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, queden subjectes a l'IRNR únicament si l'activitat de l'agrupació es pot considerar com un establiment permanent a Espanya.

En aquest últim cas, evidentment, els beneficis imputats als socis no residents en territori espanyol que hagin estat sotmesos a tributació en virtut de normes de l'IRNR no estan subjectes a tributació per raó de la seva distribució.

### **Exemple**

**Quatre entitats –una no resident en territori espanyol, sense EP– van constituir una agrupació d'interès econòmic per prestar serveis auxiliars a la seva activitat de components d'automòbils. Cadascun dels socis té una participació del 25% en l'agrupació.**

**Els beneficis, una vegada deduïdes les despeses, obtinguts per l'agrupació en l'exercici x han estat de 8.000.000 d'euros i ha comptabilitzat unes despeses per a millorar-ne l'accés a Internet i millorar-ne la tecnologia informàtica per un import de 18.000 euros.**

**L'agrupació ha distribuït dividendes entre els seus 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 (no s'imputa al soci no resident).

- Tipus de gravamen: 30%.
- Quota: 600.000 euros.
- Deducció per foment de les TIC (article 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 hi seria aplicable cap deducció.
- Quota que cal ingressar (si la inversió s'hagués efectuat l'any 2011 i següents): 600.000 euros.

#### Imputació als socis residents

- Imputació de base imposable: 6.000.000 d'euros (2.000.000 d'euros a cadascun).
- Imputació de bases de la deducció: 13.500 euros (4.500 euros a cadascun).
- 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 19% (article 25.1.f TRLIRNR).
- Quota: 95.000 euros, que coincideix amb la retenció practicada (article 31.2 TRLIRNR).

En cas que hi intervingui CDI amb l'Estat de residència d'aquest soci o hi sigui aplicable un règim especial, caldrà fer això últim.

Les **unions temporals d'empreses**<sup>37</sup> tributen igual que les agrupacions espanyoles d'interès econòmic, amb la particularitat que si operen a l'estranger podran gaudir d'exempció sobre les rendes obtingudes a l'estranger.

<sup>(37)</sup>Article 50 TRLIS.

Les **imputacions** que han de fer aquestes entitats s'han d'efectuar als seus socis o membres que tinguin els drets inherents a la seva condició el dia de la conclusió del període impositiu de l'entitat, en la proporció que resulti de l'escriptura de constitució o, si no n'hi ha, a parts iguals.

Per a això, les entitats han de complir una sèrie de requisits formals recollits en l'article 52 TRLIS i en 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 en lloguer i donar resposta a la necessitat social de disposar d'un parc d'habitatges en lloguer, avui molt limitat".



L'exposició de motius d'aquesta Llei 36/2003, d'11 de novembre, afegeix: "El règim especial beneficia els qui ofereixin en lloguer habitatges que, per les seves dimensions i els seus preus de lloguer, vagin destinades als sectors de poder adquisitiu mitjà o baix, i es concreta en una bonificació de la quota impositiva que resulti de l'aplicació del règim general. D'aquesta bonificació es beneficien els rendiments obtinguts en l'activitat d'arrendament d'habitatges i els guanys derivats de la seva alienació, en determinades condicions. La bonificació s'incrementa en el supòsit d'habitatges llogats que compleixen un paper social més important en els termes definits per la norma, supòsit que es complementa amb la tributació de l'adquisició d'aquests habitatges al tipus superreduït de l'impost sobre el valor afegit". Una qüestió diferent és que en la pràctica aquest règim especial estigui realment aconseguint activar el mercat de l'habitatge de lloguer.

Per a poder gaudir d'aquest règim<sup>38</sup>, les entitats han de tenir com a **objecte principal** l'arrendament d'habitatges situats en territori espanyol, i 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.

<sup>(38)</sup> Article 53 TRLIS.

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

#### Vegeu també

Trobareu l'explicació d'aquesta deducció per reinversió de beneficis extraordinaris en el subapartat "Bonificacions i deduccions incentivadores" del mòdul 2.

Els **requisits** per a l'aplicació d'aquest règim es recullen 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 els 135 metres quadrats.
- Que els habitatges romanguin arrendats o oferts en arrendament durant almenys set anys.

En el cas d'habitatges que figurin en el patrimoni de l'entitat abans del moment d'acollir-se al règim, aquest termini es computa des de la data d'inici del període impositiu en què es comunicui l'opció pel règim, sempre que en aquesta data l'habitatge estigui arrendat. En cas contrari, el termini comença a comptar des de la data en què van ser arrendats per primera vegada per l'entitat que aplica aquest règim especial. I en el cas d'habitatges adquirits o promoguts amb posterioritat per l'entitat, el termini s'inicia des de la data en què van ser arrendats per primera vegada per aquesta entitat.

L'incompliment d'aquest requisit temporal implica, per a cada habitatge, la pèrdua de la bonificació que hagi correspost. En aquest cas, juntament amb la quota del període impositiu en el qual es va produir l'incompliment, s'haurà d'ingressar l'import de les bonificacions aplicades en la totalitat dels períodes impositius en els quals hagi resultat aplicable aquest règim especial, sense perjudici dels interessos de demora, recàrrecs i sancions que, si escau, resultin procedents.

- 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.
- En cas que desenvolupin activitats complementàries de la principal d'arrendament d'habitatges, que almenys el 55% de les rendes del període impositiu, excloses les 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**<sup>39</sup>, que representen uns beneficis fiscals molt destacables.

<sup>(39)</sup>Article 54 TRLIS.

La renda derivada de l'arrendament que cal bonificar es calcula per 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 aquest ingrés.

La bonificació prevista és el 85% de la quota íntegra que correspon 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.

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 de l'article 30.1 TRLIS.

L'opció per aquest règim especial s'ha de comunicar a l'Administració tributària i s'ha d'aplicar en el període impositiu que finalitzi amb posterioritat a aquesta comunicació i en els successius que conloguin abans que es comuniqui a l'Administració tributària la renúncia al règim.

#### Vegeu també

Trobareu l'explicació d'aquesta deducció per a evitar la doble imposició de dividendes en el subapartat "Deduccions per doble imposició" del mòdul 2.

### 4.3. Societats i fons de capital de 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 de risc i de les seves societats gestores, recull 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 manera il·limitada en el temps. Les **societats de capital de risc** són societats anònimes, l'objecte social de les quals consisteix principalment a participar temporalment en el capital d'empreses no financeres els valors de les quals no

cotitzin al primer mercat de la borsa de valors. Per la seva banda, els **fons de capital de risc** són patrimonis administrats per una societat gestora que té el mateix objecte social que les societats de capital de risc.

Les particularitats del seu règim especial<sup>(40)</sup> consisteixen bàsicament en el següent:

<sup>(40)</sup>Article 55 TRLIS.

1) L'**exempció parcial** de rendes derivades de la transmissió d'accions i participacions en entitats que són pròpies del seu objecte social. En el cas de tractar-se 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 estiguin 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.

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 quinze inclusivament, amb les circumstàncies excepcionals que s'assenyalen en l'apartat 1 de l'article 55 TRLIS.

Excepcionalment es pot admetre una ampliació d'aquest últim termini fins al vintè any, inclusivament, en els termes disposats reglamentàriament.

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

Concretament, l'exempció no resulta aplicable quan la persona o l'entitat adquirent dels valors estiguin vinculades amb l'entitat de capital de risc o amb els seus socis o partícips, o quan es tracti d'un resident en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal, tret que l'adquirent sigui alguna de les persones o entitats següents:

- a) La mateixa entitat participada.
- b) Algun dels socis o administradors de l'entitat participada, i no estigui, o hagi estat, vinculat en els termes de l'article 16 d'aquesta llei, amb l'entitat de capital de risc per causa diferent de la que deriva de la seva vinculació amb l'entitat participada.
- c) Una altra entitat de capital de risc.

L'exempció tampoc no resulta aplicable a la renda generada per la transmissió dels valors que hagin estat adquirits, directament o indirectament, per l'entitat de capital de risc a una persona o entitat que hi estigui vinculada o que estigui vinculada amb els seus socis o partícips, sempre que amb anterioritat a aquesta adquisició hi hagi una vinculació entre els socis o partícips de l'entitat i l'empresa participada.

2) **Aplicació de la deducció per doble imposició de dividendes** o de l'exempció **prevista en l'article 21.1 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 de risc també gaudeixen de la deducció regulada en l'article 30.5 TRLIS sobre les rendes positives posades de manifest en la transmissió o el reemborsament d'accions o participacions re-

<sup>(41)</sup>Article 55.4 TRLIS.

presentatives dels fons propis d'aquestes entitats. Si els socis o partícips no són residents al territori espanyol<sup>41</sup>, aquestes rendes no es consideren obtingudes a Espanya i, per tant, no queden subjectes a l'IRNR.

### Exemple

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

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

### Tributació de l'entitat de capital de risc

#### 1) 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.

#### 2) Opció 2

- Una altra opció seria aplicar-se la deducció per doble imposició interna de l'article 30.5 TRLIS, la qual cosa li permetria deduir-se de la seva quota la part corresponent als 10.000 euros de renda procedents de la transmissió de la seva participació.

A les **societats de desenvolupament industrial regional**<sup>42</sup> definides 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, se'ls aplica el règim d'exempcions parcials i deduccions per doble imposició de dividendes que s'apliquen a les entitats de capital de risc.

<sup>(42)</sup>Article 56 TRLIS.

## 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 objecte, 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, d'assegurances i altres entitats financeres subjectes a una regulació especial.

En funció dels actius en els quals 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 d'altres, les societats d'inversió immobiliària, els fons d'inversió immobiliària i els fons de titulació hipotecària.

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.

D'acord amb les lletres *a*, *b* i *c* de l'article 28.5 TRLIS, tributen al tipus de l'1%:

**a) Les societats d'inversió de capital variable** regulades per la llei 35/2003, de 4 de novembre, d'institucions d'inversió col·lectiva, sempre que el nombre d'accionistes requerit sigui, com a mínim, el previst en l'article 9.4. Segons aquest precepte, el nombre d'accionistes de les societats d'inversió no pot ser inferior a 100, encara que reglamentàriament es pot disposar un llindar diferent, segons els diferents tipus d'actius en els quals la societat materialitzi les seves inversions, la naturalesa dels accionistes o la liquiditat de la societat. Així mateix, reglamentàriament es poden establir requisits addicionals de distribució del capital social entre els accionistes.

**b) Els fons d'inversió de caràcter financer** previstos en aquesta llei, sempre que el nombre de partícips requerit sigui, com a mínim, el previst en l'article 5.4. També en aquest supòsit, el nombre de partícips en un fons d'inversió no pot ser inferior a 100, reglamentàriament es pot disposar un llindar diferent, segons els diferents tipus d'actius en els quals la IIC materialitzi les seves inversions, la naturalesa dels partícips o la liquiditat del fons, i es poden establir requisits addicionals de distribució del patrimoni entre els partícips.

**c) Les societats d'inversió immobiliària i els fons d'inversió immobiliària** regulats en aquesta llei, sempre que el nombre d'accionistes o partícips requerit sigui, com a mínim, de 100, i que, amb el caràcter d'institucions d'inversió col·lectiva no financeres, tinguin per objecte exclusiu la inversió en qualsevol tipus d'immoble de naturalesa urbana per al seu arrendament. L'aplicació dels tipus de gravamen previstos en aquest apartat requereix que els béns immobles que integrin l'actiu de les institucions d'inversió col·lectiva no s'alienin fins que no hagin transcorregut almenys tres anys des de la seva adquisició, tret que, amb caràcter excepcional, hi intervingui l'autorització expressa de la Comissió Nacional del Mercat de Valors. La transmissió d'aquests immobles abans del transcurs del període mínim a què es refereix aquesta lletra *c* determina que la renda derivada d'aquesta transmissió tributi al tipus general de gravamen de l'impost. A més, l'entitat està obligada a ingressar, juntament amb la quota del període impositiu corresponent al període en el qual es va transmetre el bé, els imports resultants d'aplicar a les rendes corresponents a l'immoble en cadascun dels períodes impositius anteriors en els quals hagi resultat aplicable el règim previst en aquest apartat, la diferència entre el tipus general de gravamen vigent en cada període i el tipus de l'1%, sense perjudici dels interessos de demora, recàrrecs i sancions que, si escau, resultin procedents. El que estableix aquest apartat, finalment, està condicionat al fet que els estatuts de l'entitat prevegin la no-distribució de dividendes.

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

En les altres coses queden sotmeses al règim general de l'impost amb l'expressa concreció que sí que poden obtenir la devolució, si escau, dels pagaments fraccionats i de les retencions i ingressos a compte suportats.

El TRLIS regula, així mateix, en els articles 58 a 60 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 establiment permanent en territori espanyol, integren a 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 de les últimes i, a més, els beneficis que distribueixin aquestes entitats d'inversió col·lectiva no donen dret a aquests socis o partícips a 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 a paradisos fiscals**, estan sotmesos a un règim semblant a la transparència fiscal. Hauran d'integrar en la base imposable la diferència positiva entre el valor liquidatiu de la participació en el dia del tancament del període impositiu i el seu valor d'adquisició –excepte 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 tingut retenció, es dedueixen de la quota, i si aquesta dóna negativa, s'haurà de procedir a la devolució de l'excés.

#### Tributació de PILETA, SA

- Renda per dividendes ( $200.000 \times 0,5\%$ ): 1.000 euros que cal integrar en la seva base imposable.
- No pot aplicar la deducció per doble imposició de dividendes.
- Pot deduir de la seva quota l'import de les retencions practicades sobre els dividendes (19%): 190 euros.

## 4.5. Minería

Aquest és un règim aplicable a les entitats que fan activitats d'exploració, investigació i explotació o benefici de jaciments minerals o altres recursos geològics<sup>43</sup>, en raó de les peculiaritats que presenten aquestes activitats.

<sup>(43)</sup>Articles 97 a 101 i DT 2a. TRLIS.

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

Les entitats mineres<sup>44</sup> gaudeixen de **llibertat d'amortització** amb relació a les seves inversions en actius miners i a les quantitats abonades en concepte de cànon de superfície durant 10 anys, comptadors a partir del començament del primer període impositiu en la base imposable del qual s'integri el resultat de l'explotació.

El TRLIS recull **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 duguin a terme l'aprofitament dels recursos assenyalats en l'apartat 1 de l'article 98 TRLIS. En aquest cas, la reducció no pot excedir el 30% de la base imposable corresponent als aprofitaments dels recursos miners que permeten aquesta reducció.

La **segona modalitat** correspon a les entitats que duguin a terme els aprofitaments d'una o diverses matèries primeres minerals declarades prioritàries en el Pla nacional de proveïment. Aquestes entitats poden optar que el factor d'esgotament referent a aquests recursos sigui de fins al 15% del valor dels minerals venuts, i es consideren també com a tals els consumits per les mateixes empreses per al tractament o per a la transformació posteriors. La dotació per al factor d'esgotament, en aquest cas, no pot ser superior a la part de base imposable corresponent al tractament, a la transformació, a la comercialització i a la venda de les substàncies obtingudes dels aprofitaments assenyalats i dels productes que incorporin aquestes substàncies i altres que se'n derivin.

Les matèries primeres minerals es qualifiquen com a prioritàries per a períodes determinats de temps per mitjà de reials decrets. El Reial decret 647/2002, de 5 de juliol, declara les matèries primeres minerals i activitats que hi estan relacionades, qualificades com a prioritàries a efectes del que preveu.

Les quantitats que redueixen la base imposable en concepte de factor esgotament **hauran de ser invertides posteriorment**<sup>45</sup> en les despeses, els treballs i les immobilitzacions directament relacionats amb activitats mineres concretes.

La inversió s'ha d'efectuar en:

- a) Exploració i investigació de nous jaciments minerals i altres recursos geològics.
- b) Investigació que permeti millorar la recuperació o la qualitat dels productes obtinguts.
- c) Subscripció o adquisició de valors representatius del capital social d'empreses dedicades exclusivament a les activitats referides en els paràgrafs *a*, *b* i *d* d'aquest article, i també a l'explotació de jaciments minerals i altres recursos geològics classificats en la secció *c* de l'article 3 de la Llei 22/1973, de 21 de juliol, de mines, i en la secció *d*, creada per la Llei 54/1980, de 5 de novembre, que modifica la llei de mines, quant a minerals radioactius, recursos geotèrmics, roques bituminoses i qualssevol altres jaciments minerals o recursos geològics d'interès energètic que el Govern acordí incloure en aquesta secció, sempre

<sup>(44)</sup>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.

#### Vegeu també

Sobre la llibertat d'amortització, podeu veure el subapartat "Despeses deduïbles" del mòdul 2.

<sup>(45)</sup>Article 99 TRLIS.

que, en ambdós casos, els valors es mantinguin ininterrompudament en el patrimoni de l'entitat per un termini de 10 anys.

En cas que les empreses les accions o participacions de les quals es van subscriure amb posterioritat a la subscripció fessin activitats diferents d'aquestes, el subjecte passiu haurà de fer la liquidació a què es refereix l'article 101.1 TRLIS, o bé, reinvertir l'import corresponent a aquella subscripció, en altres inversions que compleixin els requisits. Si la nova reinversió es fes en valors dels esmentats en el primer paràgraf, aquests s'hauran de mantenir durant el període que quedi per a completar el termini dels 10 anys.

d) Investigació que permeti obtenir un coneixement millor de la reserva del jaciment en explotació.

e) Laboratoris i equips de recerca aplicables a les activitats mineres de l'empresa.

f) Actuacions compreses en els plans de restauració previstos en el Reial decret 2994/1982, de 15 d'octubre, sobre restauració d'espais naturals afectats per activitats extractives.

La llei, a més, obliga al compliment d'uns determinats **requisits perquè la dotació al factor esgotament redueixi la base imposable**<sup>46</sup>:

(46) Articles 100 i 101 TRLIS.

1) L'import de la dotació en cada període impositiu s'haurà d'invertir en el termini de 10 anys, comptats a partir de la seva conclusió. La inversió s'entén efectuada quan s'hagin realitzat les despeses o els treballs en què s'ha de concretar la inversió o s'hagi rebut l'immobilitzat. En el cas d'**incomplir-se aquest requisit** per incompliment del termini de 10 anys o per inversió inadequada, s'integra en 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 interessos de demora corresponents que es reporten des del dia en què finalitzi el període de pagament voluntari del deute corresponent al període impositiu en què es va fer la correlativa reducció.

2) Els comptes de reserves de l'entitat minera s'hauran 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 en què es vagin amortitzant les inversions, o una vegada transcorreguts 10 anys des que es van subscriure les accions o participacions corresponents finançades amb aquests fons.

3) El subjecte passiu haurà de recollir en la memòria dels 10 exercicis següents a aquell en el qual es va fer la reducció corresponent de l'import, les inversions realitzades amb càrrec a aquesta i les amortitzacions realitzades, i també qualsevol disminució que hi hagi hagut en els comptes de reserves que es van incrementar com a conseqüència del que preveu l'apartat anterior i la seva destinació. 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 en la mateixa forma i amb els mateixos efectes previstos si s'incompleix el requisit relatiu al termini i a la modalitat de la inversió de l'import de la dotació. El mateix és aplicable en els casos de **cessió o alienació** total o parcial de l'explotació minera i en els de **fusió o transformació** d'entitats, tret que l'entitat resultant, continuadora



de l'activitat minera, assumeixi el compliment dels requisits necessaris per a consolidar el benefici gaudit per l'entitat transmissora 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 recollides en el TIRLIS.

#### 4.6. Investigació i explotació d'hidrocarburs

En aquest cas, el règim especial<sup>47</sup> s'aplica a societats l'objecte social exclusiu de les quals sigui l'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments i d'emmagatzematges subterranis 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 assenyalades relacionades amb els hidrocarburs.

El contingut d'aquest règim se centra en **la deduïbilitat del factor esgotament, en l'amortització d'inversions immaterials 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 sigui exclusivament l'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments i d'emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs naturals.

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

La DT 2a. 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 per 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:

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

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

#### Vegeu també

Podeu veure aquestes deduccions en el subapartat "Bonificacions i deduccions incentivadores" del mòdul 2.

<sup>(47)</sup>Articles 102 a106 i DT 2a. TRLIS.

Com en el cas del règim especial de la mineria, les **quantitats destinades al factor d'esgotament s'hauran d'invertir en determinades activitats**<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Article 103 TRLIS.

Aquestes activitats, amb els requisits recollits en l'article 103 TRLIS, són:

- L'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments o d'emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs que es desenvolupin al territori espanyol i al subsòl del mar territorial i dels fons marins en el termini de 10 anys. Es consideren despeses d'aquest tipus les realitzades en una concessió i que es refereixin a treballs per a la localització i la 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.
- L'abandó de camps i el desmantellament de plataformes marines en el termini de 10 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 transformació de l'entitat, dóna lloc als mateixos efectes i amb les mateixes excepcions previstos en el règim especial de la mineria. Igualment, en aquest cas les inversions tampoc no es poden acollir a les deduccions incentivadores de determinades activitats recollides en el TIRLIS.

#### Vegeu també

Per a més informació sobre el règim especial de la mineria, podeu veure el subapartat "Mineria" 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 a les despeses de naturalesa investigadora realitzades 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 sondejos 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 banda, 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.

#### Vegeu també

Sobre l'amortització segons el pla aprovat per l'Administració podeu veure el subapartat "Despeses deduïbles" del mòdul 2.

Finalment, per a aquestes entitats el TRLIS preveu un **règim peculiar de compensació de bases imposables negatives**, segons el qual es compensen mitjançant el procediment de reduir les bases imposables dels exercicis següents en un import màxim anual del 50% de cadascuna 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 2a. TRLIS.

#### 4.7. Transparència fiscal internacional

El règim de transparència fiscal internacional<sup>49</sup> reuneix les característiques pròpies de la transparència fiscal derogada i respon, així mateix, a la mateixa finalitat: **combatre l'elusió** de la tributació que correspondria a un subjecte que interposa una societat entre ell i les rendes que, d'una altra manera, percebria directament.

<sup>(49)</sup>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 tributació baixa**.

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

Les **entitats queden sotmeses al règim de transparència fiscal internacional** si compleixen els requisits següents:

1) Evidentment, han de ser entitats no residents al territori espanyol i, a més, situades en territoris on 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 són recollits en la lletra *a* de l'article 107.1 TRLIS, són molt més amplis que una participació majoritària al capital social de l'entitat no resident i es remeten als vincles recollits en l'article 16.2 TRLIS.

Les societats contribuents residents a Espanya, per si soles o juntament amb persones o entitats vinculades en el sentit de l'article 16 TRLIS, han de tenir una participació igual o superior al 50% al capital, els fons propis, els resultats o els drets de vot de l'entitat no resident en territori espanyol, en la data del tancament de l'exercici social d'aquesta última. S'indica, a més, que la participació que tinguin les entitats vinculades no residents en territori espanyol es computa per l'import de la participació indirecta que determini en les persones o entitats vinculades residents en territori espanyol, i que l'import de la renda positiva que s'ha d'incloure es determina en proporció a la participació en els resultats i, si no n'hi ha, en proporció a la participació al capital, els fons propis o els drets de vot.

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 vertadera activitat empresarial. És a dir, que es tracta de les rendes que solen obtenir les entitats conegudes com de mera tinença de béns o de cartera.

L'aplicació d'aquest règim exigeix, d'altra banda, que les **rendes obtingudes per l'entitat resident al territori de tributació baixa** procedeixin del següent:

- La titularitat d'immobles o de drets reals sobre aquests –excepte que estiguin afectes a una activitat empresarial o ceditos 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 recollides en 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 i de títols valor.
- Activitats creditícies, financeres, asseguradores i de prestació de serveis –excepte els directament relacionats amb activitats d'exportació– realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats vinculades i residents a Espanya, en la mesura que aquestes relacions 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 quan procedeixin d'entitats en les quals l'entitat transparent tingui una participació, directa o indirecta, superior al 5%, participació per a la gestió de la qual 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. Tampoc no s'imputen aquestes rendes 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 que els **resultats de l'entitat no resident s'imputin al contribuent resident a Espanya** que en tingui el control, en proporció a la seva participació en els resultats de l'entitat transparent i, si no, d'acord amb la seva participació al capital social, els fons propis o els drets de vot, computant en tot cas tant la seva participació directa com indirecta. Aquesta imputació té el límit que mai no s'imputa una quantitat superior a la renda total de l'entitat no resident<sup>50</sup>. A més, heu de tenir en compte que s'imputen únicament els beneficis, no les pèrdues.

<sup>(50)</sup>Article 107.3 TRLIS.

L'import d'aquestes rendes es calcula d'acord amb les normes de l'IS<sup>51</sup>.

<sup>(51)</sup>Article 107.7 TRLIS.

No escau la **imputació**<sup>52</sup> d'aquestes rendes quan es corresponguin amb despeses fiscalment no deduïbles de les entitats residents a Espanya. Atès 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 participacions en beneficis en la part que correspongui a la renda positiva que ja hi hagi estat inclosa.

<sup>(52)</sup>Apartats 4 i 8 de l'article 107 TRLIS.

El **període impositiu**<sup>53</sup> al qual cal imputar les rendes és aquell en què 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.

<sup>(53)</sup>Article 107.6 TRLIS.

Una vegada imputades les rendes, els partícips poden **deduir de la seva quota íntegra**<sup>54</sup> 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 participacions en beneficis, sigui conforme a 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 amb anterioritat a la base imposable. Aquestes deduccions no poden excedir la quota íntegra que a Espanya correspongui pagar per la renda positiva inclosa en la base imposable.

<sup>(54)</sup>Article 107.9.

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

Quant a les **obligacions formals** que incumbeixen als partícips residents que hagin procedit a imputar en la seva base imposable aquestes rendes, juntament amb la declaració per l'impost sobre la renda que els correspongui (IRPF o IS), hauran 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.
- Justificació dels impostos satisfets respecte de la renda positiva que hagi de ser inclosa en la base imposable.

Finalment, cal destacar que, atès 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 amb relació a les regulacions de la imposició directa dels estats membres de la Unió Europea, la **transparència fiscal internacional no s'aplica**<sup>55</sup> en cas que l'entitat no resident sigui al seu torn **resident en un estat membre de la Unió Europea**, sempre que el subjecte passiu acreditati que la seva constitució i operativa respon a motius econòmics vàlids i que duu a terme activitats empresarials.

<sup>(55)</sup>Article 107.15 TRLIS.

### Exemple

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

- 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 així mateix a Suïssa, que va determinar unes rendes en l'exercici per import de 200.000 euros i va pagar en concepte d'impostos 20.000 euros. L'entitat de cartera va abonar a ABECE en concepte de dividendes a compte 50.000 euros.
- Un immoble situat a la costa francesa, per l'arrendament del qual ha obtingut uns ingressos de 80.000 euros, li ha suposat 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 a 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 d'uns 130.000 euros aproximadament (aplicant el tipus de gravamen general del 30% previst en el TRLIS). L'impost suís representa, 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 última quantitat.

D'altra banda, totes 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 CONLAPA, SA per la meitat del seu import, d'acord amb la seva participació en el capital d'ABECE.

- Per les rendes derivades dels bons al portador ha d'integrar en la seva base imposable la quantitat de 150.000 euros.
- Ha d'integrar la meitat dels dividendes obtinguts per ABECE: 25.000 euros.
- Per les rendes immobiliàries ha d'integrar en la seva base imposable com a ingrés 40.000 euros i com a despeses deduïbles les de manteniment i 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 dividendes.
  - 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 hem tingut ocasió d'explicar en l'apartat 2 del subapartat "Despeses deduïbles" del mòdul "Impost sobre societats: règim general", al qual ens remetem, en determinats contractes d'arrendament financer (lísing) l'entitat arrendatària pot **deduir la part de les quotes d'arrendament financer satisfetes corresponent a la recuperació del cost del bé en concepte d'amortització**, excepte en cas que el contracte tingui per objecte terrenys, solars i altres actius no amortitzables<sup>56</sup>.

<sup>(56)</sup>Article 115 TRLIS.

"En cas que aquesta condició es doni 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."

Article 115.6 TRLIS

En tots els supòsits, la quantitat que s'ha de deduir per aquest concepte 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 a aquest bé<sup>57</sup>, i n'és deduïble l'excés en els períodes successius, respectant el mateix límit.

<sup>(57)</sup>Aquest resultat s'ha de multiplicar per 1,5 si es tracta d'empreses de dimensió reduïda, tal com hem indicat en l'apartat "Empreses de dimensió reduïda" d'aquest mateix mòdul.

<sup>(58)</sup>El procediment per a tramitar la sol·licitud d'aplicació d'aquest règim especial es detalla en l'article 49 RIS.

La Llei de l'impost estableix els **requisits** següents per a l'aplicació d'aquest règim<sup>58</sup>:

1) Els contractes han de tenir una durada mínima de 2 anys quan tenen per objecte béns mobles, i de 10 anys quan tenen per objecte béns immobles o establiments industrials.

Reglamentàriament, per a evitar pràctiques abusives, es poden establir altres terminis mínims de durada en funció de les característiques dels diferents béns que puguin constituir el seu objecte.

2) Les quotes d'arrendament financer han d'aparèixer expressades en els respectius contractes, i s'ha de diferenciar la part que correspon a la recuperació del cost del bé per l'entitat arrendadora, exclòs el valor de l'opció de compra i la càrrega financera que exigeix.

3) 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, en els contractes d'arrendament financer vigents els períodes anuals de durada dels quals s'iniciïn els anys 2009, 2010 i 2011. No obstant això, aquest últim requisit no és exigít a l'import de la part de les quotes d'arrendament corresponent a la recuperació del cost del bé, encara que l'import anual de la part d'aquestes quotes en aquests períodes no pot excedir el 50% del cost del bé, en el cas de béns mobles, o el 10% d'aquest cost, si es tracta de béns immobles o establiments industrials<sup>59</sup>.

<sup>(59)</sup>DA 30a. TRLIS.

S'aconsegueix d'aquesta manera una **amortització accelerada** del bé adquirit i la seva tributació difereix en el temps.

En aquest sentit, té, en tot cas, la consideració de despesa fiscalment deduïble la càrrega financera satisfeta a l'entitat arrendadora, i la mateixa consideració té la part de les quotes d'arrendament financer satisfetes corresponent a la recuperació del cost del bé, excepte en cas que el contracte tingui per objecte terrenys, solars i altres actius no amortitzables. En cas que aquesta condició es doni només en una part del bé objecte de l'operació, es pot deduir únicament la proporció que correspongui als elements susceptibles d'amortització, que haurà de ser expressada diferenciadament en el contracte respectiu.

#### Vegeu també

Si consulteu el subapartat "Despeses deduïbles" corresponent al mòdul 2, podreu accedir a un exemple pràctic d'aquest règim especial.

L'import de la quantitat deduïble no pot ser superior al resultat d'aplicar al cost del bé el **duple del coeficient d'amortització lineal** segons les taules d'amortització oficialment aprovades que correspongui a aquest bé. L'excés és deduïble en els períodes impositius successius, i respecta el mateix límit. Per al càlcul d'aquest límit es té en compte el moment de la posada en condicions de funcionament del bé.

El TRLIS indica, finalment, que en els supòsits de pèrdua o inutilització definitiva del bé per causa no imputable al subjecte passiu i degudament justificada, no s'integra en la base imposable 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 denominades **entitats de tinença de valors estrangers (ETVE)**, també conegudes com a **societats de cartera**<sup>60</sup> (*holding*). Les ETVE són societats l'objecte social de les quals comprèn l'activitat de **gestió i administració de**

<sup>(60)</sup>Articles 116 a 119 TRLIS.



**valors representatius dels fons propis d'entitats no residents al territori espanyol**, mitjançant l'organització corresponent de mitjans materials i personals<sup>61</sup>.

Les ETVE han de complir els requisits següents:

- 1) Els valors o participacions hauran de ser nominatius.
- 2) Les entitats sotmeses als règims especials d'agrupació d'interès econòmic o d'unió temporal d'empreses no es poden acollir a aquest règim.
- 3) Necessària organització de mitjans materials i personals, és a dir, que hi hagi una persona encarregada d'aquesta gestió i que tingui poder o control efectiu sobre l'entitat.
- 4) Esmert en la memòria de l'import de les rendes exemptes i els impostos pagats a l'estranger que els corresponen.
- 5) Obligació de facilitar als seus socis la informació necessària perquè aquests puguin complir les seves obligacions fiscals.

Per a poder optar al règim cal presentar una **comunicació** al Ministeri d'Hisenda, i és aplicable el règim especial a partir del període impositiu que finalitzi després d'aquesta comunicació i als successius abans que es comuniqui la renúncia al règim<sup>62</sup>.

**En cap cas no es poden acollir** a aquest règim especial les entitats sotmeses als règims especials de les agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees, i d'unions temporals d'empreses, ni tampoc les entitats que tinguin com a activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari en els termes previstos en l'article 4.8.2 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, sempre que en el mateix temps de com a mínim 90 dies de l'exercici social més del 50% del capital social pertanyi, directament o indirectament, a 10 o menys socis o a un grup familiar; s'entén a aquests efectes que el grup és constituït pel cònjuge i les altres persones unides per vincles de parentiu, en línia directa o col·lateral, consanguínia o per afinitat, fins al quart grau inclusivament, excepte que la totalitat dels socis siguin persones jurídiques que, al seu torn, no compleixin les condicions anteriors o quan una persona jurídica de dret públic sigui titular de més del 50% del capital, i també quan els valors representatius de la participació de l'entitat estiguin admesos a negociació en algun dels mercats secundaris oficials de valors previstos en la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors.

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 aquestes rendes hagin estat **objecte de tributació al país d'origen** i la societat participada no estigui situada en un paradís fiscal.

<sup>(61)</sup> Article 116.1 TRLIS.

#### Article 116.1 TRLIS

Atès que la redacció de l'article 116.1 TRLIS es refereix a entitats "l'objecte social de les quals **comprengui** l'activitat de gestió i administració de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents", es permet que l'ETVE pugui continuar duent a terme altres activitats empresarials diferents sotmeses al règim general de l'IS.

<sup>(62)</sup> Article 116.2 TRLIS i article 41 RIS.

En primer lloc, els **dividends o 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 l'ETVE sempre que compleixin les condicions de l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional (article 21 TRLIS), això és, possessió d'una **participació mínima del 5%** en aquestes entitats de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què siguin exigibles els dividends o participacions en beneficis, encara que en aquest supòsit específic també es permet l'aplicació de l'exempció en cas de possessió d'una **participació no inferior a 6 milions d'euros**<sup>63</sup>. 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 dividends ha de resultar **gravada al territori de la seva residència per un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS espanyol**, i els dividends han de correspondre a l'exercici d'activitats empresarials a l'estranger.

<sup>(63)</sup>Article 117 TRLIS.

#### Vegeu també

El règim de l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional s'explica en el subapartat "Rendes exemptes" del mòdul 2.

El TRLIS es preocupa també per concretar el **règim fiscal al qual se sotmeten els beneficis distribuïts** per les ETVE<sup>64</sup>:

<sup>(64)</sup>Article 118.1 TRLIS.

1) 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 dividends de l'article 30 TRLIS.

2) Si el soci és persona física resident a Espanya, els beneficis distribuïts s'entenen obtinguts a Espanya i estan, per tant, 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 aplicable la deducció per doble imposició internacional regulada en la LIRPF.

3) 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 es recull el règim fiscal al qual se sotmeten 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 qui sigui el perceptor de les participacions<sup>65</sup>.

<sup>(65)</sup>Article 118.2 TRLIS.

1) Quan el preceptor de la participació sigui una **entitat o un establiment permanent que tributa per l'IS**, la renda gaudeix de la deducció per doble imposició interna de plusvàlues d'acord amb l'article 30 TRLIS. No obstant això, és aplicable l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional de 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 amb relació a les quals l'ETVE compleixi els requisits d'aquest precepte.

2) Quan el preceptor sigui 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 de l'article 21 TRLIS o amb diferències de valor imputables a les participacions en entitats no residents d'acord amb aquest precepte.

Quant als requisits formals, cal tenir en compte que l'entitat de tinença de valors haurà d'esmentar en la **memòria** l'import de les rendes exemptes i els impostos pagats a l'estranger que els corresponguin, i també facilitar als seus socis la informació necessària perquè puguin complir les seves obligacions.

### 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, VEDATS, SA, resident a Espanya, és titular del 4% de les accions de TRADIS, SA, i n'obté uns dividendes de 60.000 euros. Més endavant, VEDATS, SA, decideix vendre les seves accions de TRADIS, SA, a una societat resident a Espanya, TUFUS, SA. Aquestes accions havien estat adquirides per VEDATS, 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 amb 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 a PETRA, SA, per 5.000.000 d'euros a MATAS, SA, entitat resident en territori espanyol.

Renda de TRADIS, SA:

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

Renda de VEDATS, SA:

- Dividendes distribuïts per TRADIS, SA, que és una ETVE (article 118.1 TRLIS): 60.000 euros. Per aquest tipus de renda, VEDATS, SA, pot practicar la deducció per a evitar la doble imposició interna de dividendes de l'article 30 TRLIS. Atès que el seu percentatge de participació en TRADIS, SA, és inferior al 5%, li correspon aplicar en la seva liquidació una deducció del 50% de la quota íntegra que correspongui a la base imposable derivada d'aquests dividendes:  $(60.000 \times 30\%) \times 50\% = 9.000$  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. En ser l'entitat adquirent (TUFUS, SA) una societat resident a Espanya, del total de 200.000 euros, una part, 50.000 euros, n'està exempta (exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional de l'article 21 TRLIS), perquè 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 d'aquests dividendes):  $(150.000 \times 30\%) \times 50\% = 22.500$  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 esment a les entitats i institucions sense ànim de lucre que compleixen els requisits previstos en 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<sup>66</sup>**, que estan exemptes parcialment de l'IS en els termes del títol II d'aquesta llei.

<sup>(66)</sup>Article 9.2 TRLIS.

Les entitats sense finalitats lucratives es poden acollir al règim fiscal especial establert en aquest títol II de la Llei 49/2002<sup>67</sup> en el termini i en la forma que reglamentàriament s'estableixi i, una vegada exercida l'opció, l'entitat queda vinculada a aquest règim de manera indefinida durant els períodes impositius següents, en la mesura que es compleixin els requisits de l'article 3 d'aquesta llei i mentre no es **renuncii** a la seva aplicació en la forma que reglamentàriament s'estableixi.

<sup>(67)</sup>Article 14 Llei 49/2002.

Aquestes entitats sense ànim de lucre estan **exemptes de l'IS per les rendes derivades del seu objecte social o finalitat específica sense realització d'explotacions econòmiques<sup>68</sup>**: donatius rebuts per a col·laborar en les finalitats de l'entitat; quotes satisfetes pels seus 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.

<sup>(68)</sup>Article 6 Llei 49/2002.

També n'estan **exemptes** les rendes procedents del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat, com són els dividendes i les participacions en beneficis de societats, interessos, cànon i lloguers; les derivades d'adquisicions o de transmissions, per qualsevol títol, de béns o drets, incloses les obtingudes en ocasió de la dissolució i liquidació de l'entitat, i les que, d'acord amb la normativa tributària, hagin de ser atribuïdes o imputades a les entitats sense finalitats lucratives i que procedeixin de rendes exemptes incloses en algun dels apartats de l'article 6 de la Llei 49/2002.

Amb relació a les rendes derivades d'adquisicions o de transmissions, per qualsevol títol, de béns o drets, incloses les obtingudes en ocasió de la dissolució i liquidació de l'entitat, es disposa que els béns i drets integrants del patrimoni resultant de la dissolució d'una entitat sense finalitats lucratives que es transmetin a una altra entitat sense finalitats lucratives es valorin en l'adquirent, a efectes fiscals, pels mateixos valors que tenien a l'entitat dissolta abans de fer-se la transmissió, i l'entitat dissolta manté igualment la data d'adquisició.

Per contra, la **renda generada per la realització de les explotacions econòmiques** tributa amb normalitat en l'IS, excepte la provinent de les activitats enumerades en l'article 7 de la Llei 49/2002, que també n'està exempta.

Segons disposa el precepte indicat, estan **exemptes de l'IS** les rendes obtingudes per entitats sense finalitats lucratives que procedeixin de les explotacions econòmiques següents, sempre que siguin desenvolupades en compliment del seu objecte o finalitat específics:

a) Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de promoció i gestió de l'acció social, i també les d'assistència social i inclusió social que s'indiquen a continuació, incloses les activitats auxiliars o complementàries, com són els serveis accessoris d'alimentació, allotjament o transport:

- Protecció de la infància i de la joventut.
- Assistència a la tercera edat.
- Assistència a persones en risc d'exclusió o dificultat social o víctimes de maltractaments.
- Assistència a persones amb discapacitat, inclosa la formació ocupacional, la inserció laboral i l'explotació de granges, tallers i centres especials on desenvolupin la seva feina.
- Assistència a minories ètniques.
- Assistència a refugiats i asilats.
- Assistència a emigrants, immigrants i transeünts.
- Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.
- Acció social comunitària i familiar.
- Assistència a exreclusos.
- Reinserció social i prevenció de la delinqüència.
- Assistència a alcohòlics i toxicòmans.
- Cooperació per al desenvolupament.
- Inclusió social de les persones a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

b) Les explotacions econòmiques de prestació de serveis d'hospitalització o assistència sanitària, incloses les seves activitats auxiliars o complementàries, com són el lliurament de medicaments o els serveis accessoris d'alimentació, allotjament i transport.

c) Les explotacions econòmiques d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.

d) Les explotacions econòmiques dels béns declarats d'interès cultural d'acord amb la normativa del patrimoni històric de l'Estat i de les comunitats autònomes, i també de museus, biblioteques, arxius i centres de documentació, sempre que es compleixin les exigències establertes en aquesta normativa, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública d'aquests béns.

e) Les explotacions econòmiques consistents en l'organització de representacions musicals, coreogràfiques, teatrals, cinematogràfiques o circenses.

f) Les explotacions econòmiques de parcs i altres espais naturals protegits de característiques similars.

g) Les explotacions econòmiques d'ensenyament i de formació professional, en tots els nivells i graus del sistema educatiu, i també les d'educació infantil fins als tres anys, inclosa la guarda i custòdia de nens fins a aquesta edat, les d'educació especial, les d'educació compensatòria i les d'educació permanent i d'adults, quan estiguin exemptes de l'impost sobre el valor afegit, i també les explotacions econòmiques d'alimentació, allotjament o transport fetes per centres docents i col·legis majors pertanyents a entitats sense finalitats lucratives.

h) Les explotacions econòmiques consistents en l'organització d'exposicions, conferències, col·loquis, cursos o seminaris.

i) Les explotacions econòmiques d'elaboració, edició, publicació i venda de llibres, revistes, fullets, material audiovisual i material multimèdia.

j) Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de caràcter esportiu a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, sempre que aquests serveis estiguin directament relacionats amb aquestes pràctiques i amb excepció dels serveis relacionats amb espectacles esportius i dels prestats a esportistes professionals.

k) Les explotacions econòmiques que tinguin un caràcter merament auxiliar o complementari de les explotacions econòmiques exemptes o de les activitats encaminades a complir les finalitats estatutàries o l'objecte de l'entitat sense finalitats lucratives.

No es considera que les explotacions econòmiques tinguin un caràcter merament auxiliar o complementari quan l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al seu conjunt excedeixi el 20% dels ingressos totals de l'entitat.

1) Les explotacions econòmiques de rellevància escassa. Es consideren així aquelles amb un import net de la xifra de negocis de l'exercici de les quals que no supera, en conjunt, els 20.000 euros.

D'aquesta manera, la **base imposable de l'IS** corresponent a aquestes entitats es compon únicament de les **rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes**, i a més no són deduïbles determinades despeses<sup>69</sup>:

(69) Article 8 Llei 49/2002.

1) Les despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes.

Les despeses parcialment imputables a les rendes no exemptes són deduïbles en el percentatge que representen els ingressos obtinguts en l'exercici d'explotacions econòmiques no exemptes respecte dels ingressos totals de l'entitat.

2) Les quantitats destinades a l'amortització d'elements patrimonials no afectes a les explotacions econòmiques sotmeses a gravamen.

En el cas d'elements patrimonials afectes parcialment a la realització d'activitats exemptes, no resulten deduïbles les quantitats destinades a l'amortització en el percentatge en què l'element patrimonial es trobi afecte a la realització d'aquesta activitat.

3) Les quantitats que constitueixin aplicació de resultats i, en particular, dels excedents d'explotacions econòmiques no exemptes.

Sobre aquesta base imposable s'aplica un **tipus de gravamen del 10%**<sup>70</sup>.

(70) Article 10 Llei 49/2002.

Finalment, a les obligacions comptables i de retenció se sotmeten únicament les rendes no exemptes, encara que l'**obligació de declarar**<sup>71</sup> s'estén també a les rendes exemptes, i l'incompliment dels requisits establerts en l'article 3 de la Llei 49/2002<sup>72</sup> determina per a l'entitat l'obligació d'ingressar la totalitat de les quotes corresponents a l'exercici en què es produeixi l'incompliment per l'IS, els tributs locals i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, d'acord amb la normativa reguladora d'aquests tributs, juntament amb els interessos de demora que escaiguin.

(71) Articles 11 a 13 Llei 49/2002.

(72) Article 14 Llei 49/2002.

Hi ha un altre conjunt d'entitats que es beneficien del **règim especial disposat en els articles 120 a 122 TRLIS**. Es tracta de la **resta d'entitats i institucions sense ànim de lucre**<sup>73</sup> no incloses en la Llei 49/2002 anteriorment assenyalada; les unions, les federacions i les confederacions de cooperatives; els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials i els sindicats de treballadors; 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 Ports de l'Estat i les Autoritats Portuàries.

(73) Article 9.3 TRLIS.

El règim d'**exempció**<sup>74</sup> 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:

(74) Article 121.1 TRLIS.

1) Les que procedeixin de la realització de les activitats que constitueixin el seu objecte social o finalitat específics.

A l'efecte de l'aplicació d'aquest règim a l'entitat de dret públic Ports de l'Estat i a les Autoritats Portuàries es considera que no procedeixen de la realització d'explotacions econòmiques els ingressos de naturalesa tributària i els procedents de l'exercici de la potestat sancionadora i de l'activitat administrativa realitzats per les Autoritats Portuàries, i també els procedents de l'activitat de coordinació i control d'eficiència del sistema portuari fets per l'ens públic Ports de l'Estat.

2) Les derivades d'adquisicions o transmissions a títol lucratiu, sempre que les unes i les altres s'obtinguin o realitzin en compliment del seu objecte o finalitat específics.

3) 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 aquest objecte o finalitat. Aquestes inversions s'hauran de fer en el 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, a excepció que la seva vida útil per aplicació dels percentatges d'amortització sigui inferior, s'hauran de mantenir en el patrimoni de l'entitat durant set anys.

En el cas de no fer-se la inversió dins del termini assenyalat, la part de quota íntegra corresponent a la renda obtinguda s'ha d'ingressar, a més dels interessos de demora, juntament amb la quota corresponent al període impositiu en què va vèncer.

D'altra banda, la transmissió d'aquests elements abans de l'acabament d'aquest termini determina la integració a la base imposable de la part de renda no gravada, tret que l'import obtingut sigui objecte d'una nova reinversió.

Per contra, per a aquestes entitats sotmeses al règim especial del TRLIS **no n'estan exemptes**<sup>75</sup> 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.

(75) Article 121.2 TRLIS.

Per al càlcul de la **base imposable** de l'IS corresponent a aquestes entitats, formada per la suma de les rendes no exemptes, no són deduïbles les despeses assenyalades en el règim general de l'impost en l'article 14 TRLS ni tampoc les imputables exclusivament a les rendes exemptes i les quantitats que constitueixin aplicació de resultats.

Les despeses parcialment imputables a les rendes no exemptes són deduïbles en el percentatge que representen els ingressos obtinguts en l'exercici d'explotacions econòmiques no exemptes respecte dels ingressos totals de l'entitat.

A la xifra resultant s'hi aplica, amb caràcter general, un **tipus de gravamen del 25%**<sup>76</sup>.

<sup>(76)</sup>Article 28.2 TRLIS.

Cal tenir en compte, finalment, que l'**obligació de declarar** que afecta aquestes entitats s'estén també a les rendes exemptes, i que aquesta obligació de declarar cessa quan l'entitat compleixi tres requisits<sup>77</sup>:

<sup>(77)</sup>Article 136.3 TRLIS.

- 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.
- Que totes les rendes no exemptes que obtinguin estiguin sotmeses a retenció.

### Exemple

Una fundació, sotmesa al règim especial dels articles 120 a 122 TRLIS, obté les rendes següents:

- 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats.
- Subvencions estatals per un valor de 100.000 euros.
- 8.000 euros en concepte de dividendes per unes accions d'una empresa petroliera.
- 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 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 fets pels alumnes.

### Rendes exemptes

1) 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats: lletra *a* de l'article 121.1 TRLIS.

2) Subvencions estatals per un valor de 100.000 euros: lletra *a* de l'article 121.1 TRLIS.

### Rendes no exemptes

1) 8.000 euros en concepte de dividendes per unes accions d'una empresa petroliera: article 121.2 TRLIS.

2) 15.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació: article 121.2 TRLIS. Aquesta renda n'estaria exempta únicament si el preu de venda s'hagués destinat a noves inversions relacionades amb l'objecte o finalitat específica de la fundació –lletra *c* de l'article 121.1 TRLIS.

3) 20.000 euros pel cobrament de matrícules als alumnes que reben un servei d'educació especial, inclòs en l'objecte o finalitat específica de la fundació: articles 121.2 i 121.3 TRLIS.

4) 3.000 euros de benefici com a resultat de la venda per un import net de 15.000 euros d'objectes de decoració fets pels 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 euros × 25% = 11.500 euros.



#### 4.11. 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<sup>78</sup>. Es reconeix, no obstant això, a favor d'aquestes entitats un **règim tributari especial**<sup>79</sup>, que les dota de beneficis fiscals en dos àmbits: **base imposable** i **tipus de gravamen**.

<sup>(78)</sup>Article 7.1.j TRLIS.

<sup>(79)</sup>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 realitzin amb destinació a la **conservació, la millora, la protecció, l'accés i els serveis** destinats a l'ús social al qual estigui destinat el forest, i també al **finançament d'obres d'infraestructura i serveis públics** d'interès social. El gaudi d'aquesta reducció exigeix que s'apliqui el benefici en el **període impositiu o en els tres següents**, i l'Administració tributària, en la comprovació de la destinació de les inversions indicades, pot sol·licitar els informes que necessiti de les administracions autonòmiques i locals competents<sup>80</sup>.

<sup>(80)</sup>Article 123.1 TRLIS.

En cas de no fer-se la inversió en el termini assenyalat, la part de la quota íntegra corresponent als beneficis no aplicats efectivament a les inversions descrites, juntament amb els interessos de demora, s'ingressa juntament amb la quota corresponent al període impositiu en què va vèncer aquest termini.

En tot cas, els beneficis es poden aplicar en un termini superior a l'indicat<sup>81</sup>, sempre que en aquest termini es formuli un pla especial d'inversions i despeses pel subjecte passiu i sigui acceptat per l'Administració tributària en els termes que s'estableixin reglamentàriament.

<sup>(81)</sup>Article 123.2 TRLIS.

En segon lloc, el TRLIS estableix que les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú han de tributar al **tipus impositiu preferent del 25%**<sup>82</sup>.

<sup>(82)</sup>Article 28.2 TRLIS.

Cal destacar, finalment, dos aspectes importants d'aquest règim especial:

1) Que les comunitats titulars de forests veïnals **no estan obligades a presentar declaració**<sup>83</sup> en els períodes impositius en què es donin 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.

<sup>(83)</sup>Article 123.4 TRLIS.

2) Que el TRLIS també recull la integració en l'IRPF de les **quantitats efectiva-ment 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 25.1 LIRPF), que estan sotmeses en aquest impost al tipus proporcional previst en la LIRPF per a la base liquidable de l'estalvi<sup>84</sup>.

<sup>(84)</sup>Article 123.5 TRLIS.

#### 4.12. Entitats navilieres en funció del tonatge

Es tracta, en aquest cas, d'un règim especial opcional que permet tributar per la renda derivada de l'explotació de bucs, tant propis com arrendats, mitjançant l'aplicació d'un **règim d'estimació objectiva**<sup>85</sup>.

<sup>(85)</sup>Articles 124 a 128 TRLIS.

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

Els bucs l'explotació dels quals possibilita l'aplicació d'aquest règim han de reunir els **requisits** següents:

a) Han d'estar gestionats estratègicament i comercialment des d'Espanya o des de la resta de la Unió Europea. A aquest efecte, s'entén per *gestió estratègica i comercial* l'assumpció, pel propietari del buc o per l'arrendatari, del control i risc de l'activitat marítima o de treballs en el mar.

b) Han de ser aptes per a la navegació marítima i estar destinats exclusivament a activitats de transport de mercaderies, passatgers, salvament i altres serveis prestats necessàriament al mar, sense perjudici del que estableix la lletra c següent.

c) Quan es tracta de bucs destinats a l'activitat de remolc, menys del 50% dels ingressos del període impositiu han de procedir d'activitats que es facin als ports i en la prestació d'ajuda a un buc autopropulsat per a arribar a port. En el cas de bucs amb activitat de dragatge, més del 50% dels ingressos del període impositiu han de procedir de l'activitat de transport i dipòsit al fons del mar de materials extrets, i aquest règim afecta exclusivament aquesta part de la seva activitat.

Respecte de les entitats que cedeixin l'ús d'aquests bucs, aquest requisit s'entén complert quan justifiquin que els ingressos de l'entitat que desenvolupa l'activitat de remolc o dragatge compleix els percentatges en cadascun dels períodes impositius en els quals era aplicable aquest règim a aquestes entitats.

Els bucs destinats a l'activitat de remolc i de dragatge hauran d'estar registrats a Espanya o en un altre estat membre de la Unió Europea.

En canvi, **no es pot aplicar** aquest règim quan la totalitat dels bucs no estiguin registrats a Espanya o en un altre estat membre de la Unió Europea, ni tampoc es poden acollir a aquest règim els bucs destinats, directament o indirectament, a activitats pesqueres o esportives, ni els d'esbarjo<sup>86</sup>.

<sup>(86)</sup>Article 124.4 TRLIS.

L'aplicació d'aquest règim ha de comprendre la **totalitat dels bucs del sol·licitant**<sup>87</sup> que compleixin els requisits i per a l'aplicació de l'escala s'exclouen els dies en els quals no estiguin operatius els bucs 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 buc afecte** a aquest règim es considera integrada en la base imposable calculada d'acord amb el règim d'estimació objectiva assenyalat<sup>88</sup>, i es **prohibeix la compensació de bases imposables negatives**<sup>89</sup> derivades de la resta d'activitats de l'entitat naviliera o pendents de compensar en el moment de l'aplicació d'aquest règim especial.

<sup>(87)</sup>Article 125.1 TRLIS.

<sup>(88)</sup>Article 125.2 TRLIS.

<sup>(89)</sup>Article 125.3 TRLIS.

La determinació de la part de base imposable que correspongui a la resta d'activitats del subjecte passiu s'ha de fer aplicant el **règim general**<sup>90</sup> de l'impost, tenint en compte exclusivament les rendes que en procedeixin. Aquesta part de base imposable és integrada per tots els ingressos que no procedeixin d'activitats acollides al règim i per les despeses directament relacionades amb l'obtenció d'aquests ingressos, i també per la part de les despeses generals d'administració que proporcionalment corresponguin a la xifra de negoci generada per aquestes activitats.

<sup>(90)</sup>Article 125.4 TRLIS.

Cal indicar, finalment, algunes especialitats<sup>91</sup> més respecte del règim general de l'IS que presenta la declaració d'aquests subjectes:

<sup>(91)</sup>Articles 126 a 128 TRLIS i articles 50 a 52 RIS.

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

#### 4.13. Entitats esportives

El TRLIS inclou un últim règim especial de l'IS amb la finalitat d'indicar quines són les conseqüències fiscals que es deriven de la **transformació dels clubs de futbol en societats anònimes esportives (SAD)**<sup>92</sup>.

<sup>(92)</sup>Article 129 TRLIS.

El règim es limita a indicar únicament que **no s'integren en la base imposable** de l'impost els **increments 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<sup>93</sup> en aquesta matèria.

<sup>(93)</sup>Llei 10/1990, de 15 d'octubre, de l'esport, i Reial decret 1084/1991, de 5 de juliol, i 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives.

S'afegeix, d'altra banda, 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 aquest club, **assumeix el compliment de les càrregues i dels requisits** necessaris per a continuar gaudint de beneficis fiscals, i en **cap cas no s'entén transmès a la SAD el dret a la compensació de pèrdues**.

#### 4.14. Cooperatives

A diferència dels règims especials vistos fins al moment, el règim tributari aplicable<sup>94</sup> a les cooperatives no està regulat en el TRLIS, sinó que **manté la seva regulació en un altre cos normatiu**.

A efectes fiscals es distingeix 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, 40 i DA 3a.), recull així mateix especialitats tributàries per a les cooperatives de segon grau, les unions, les federacions i les 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 als grups de societats cooperatives, recull el règim tributari dels grups de cooperatives.

Exposat d'una manera molt succinta, el règim aplicable a les **cooperatives protegides i a les cooperatives especialment protegides** consisteix que **han de calcular dues bases imposables**: en una han d'integrar els resultats cooperatius, és a dir, els que deriven del desenvolupament de l'activitat cooperativitzada que constitueix l'objecte de la cooperativa, i en l'altra es computen els resultats extracooperatius.

Són **ingressos cooperatius**<sup>95</sup>:

- 1) Els procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada duta a terme amb els mateixos socis.
- 2) Les quotes periòdiques satisfetes pels socis.
- 3) Les subvencions corrents.
- 4) Les imputacions a l'exercici econòmic de les subvencions de capital en la forma prevista en les normes comptables que hi siguin aplicables.

<sup>(94)</sup>Llei 20/ 1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives.

#### Entitats i institucions sense ànim de lucre

També el règim corresponent a determinades entitats i institucions sense ànim de lucre se situa 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 el subapartat "Entitats parcialment exemptes" d'aquest mòdul.

<sup>(95)</sup>Article 17 Llei 20/1990.

5) Els interessos i els retorns procedents de la participació de la cooperativa, com a soci o associat, en altres cooperatives.

6) Els ingressos financers procedents de la gestió de la tresoreria ordinària necessària per a la realització de l'activitat cooperativitzada.

Per la seva banda, són **despeses deduïbles**<sup>96</sup>:

<sup>(96)</sup>Article 18 Llei 20/1990.

1) L'import dels lliuraments de béns, serveis o subministraments fets 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 pel seu valor de mercat d'acord amb el que disposa l'article 15 Llei 20/1990, encara que figurin en comptabilitat per un valor inferior.

2) Les quantitats que les cooperatives destinin amb caràcter obligatori al fons d'educació i promoció.

3) 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 regulat per l'article 85.2.c de la Llei general de cooperatives, sempre que el tipus d'interès no excedeixi el bàsic del Banc d'Espanya, incrementat tres punts per als socis i cinc punts per als associats. El tipus d'interès bàsic que es pren com a referència és el vigent en la data de tancament de cada exercici econòmic.

Com a **despeses no deduïbles**<sup>97</sup> es recullen:

<sup>(97)</sup>Article 20 Llei 20/1990.

1) Les quantitats distribuïdes entre els socis de la cooperativa a compte dels excedents.

2) L'excés de valor assignat en comptes als lliuraments de béns, serveis, subministraments, prestacions de treball dels socis i 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 Llei 20/1990.

Per a la determinació dels **rendiments extracooperatius**<sup>98</sup> es consideren com a ingressos d'aquesta naturalesa:

<sup>(98)</sup>Article 21 Llei 20/1990.

1) Els procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada quan sigui duta a terme amb persones no sòcies.

2) Els derivats d'inversions o participacions financeres en societats de naturalesa no cooperativa.

3) Els obtinguts d'activitats econòmiques o fonts alienes a les finalitats específiques de la cooperativa. S'hi inclouen els procedents de les seccions de crèdit de les cooperatives, amb excepció dels resultants de les operacions actives fetes amb els socis, dels obtinguts a partir de cooperatives de crèdit i dels procedents d'inversions en fons públics i valors emesos per empreses públiques.

També es consideren **resultats extracooperatius** els increments i les disminucions patrimonials, definits com les variacions en el valor del patrimoni de la cooperativa que es posin de manifest en ocasió de qualsevol alteració en la seva composició, d'acord amb el que disposa el TRLIS.

No obstant això, no es consideren increments patrimonials:

- a) Les aportacions obligatòries o voluntàries dels socis i associats al capital social, les quotes d'ingrés i les deduccions en les aportacions obligatòries efectuades pels socis en els supòsits de baixa en la cooperativa, destinades al fons de reserva obligatori.
- b) La compensació pels socis de les pèrdues socials que els hagin estat imputades.
- c) Els resultats de la regularització dels elements de l'actiu quan així ho disposi la llei especial que l'autoritzi.
- d) No tenen la consideració de disminució patrimonial les reduccions del capital social per baixa dels socis.

Entre les **especialitats**<sup>99</sup> establertes per a les cooperatives protegides i especialment protegides s'han de destacar:

<sup>(99)</sup>Articles 15 i 33.3 Llei 20/1990.

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

El **tipus de gravamen**<sup>100</sup> que s'aplica als resultats cooperatius és del 20%, mentre que als resultats extracooperatius se'ls aplica el tipus general de l'IS, això és, el 30%.

<sup>(100)</sup>Article 33.2 Llei 20/1990 i 28.3 TRLIS.

Les cooperatives especialment protegides gaudeixen, a més, d'una **bonificació addicional**<sup>101</sup> del 50% de la quota íntegra de l'IS, corresponent tant a resultats cooperatius com extracooperatius.

<sup>(101)</sup>Article 34.2 Llei 20/1990.

#### 4.15. Règim fiscal de les Canàries

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

Les especialitats del règim especial canari en matèria d'IS se centren en una sèrie 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**<sup>102</sup>: 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, hi destinin la reserva per a inversions.
- El **règim especial de les empreses productores de béns corporals situades a les Canàries**<sup>103</sup>: 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 transformi a l'arxipèlag.

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 sucursal o establiment permanent.

- La **bonificació prevista per a les empreses navilieres**<sup>104</sup>: 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.

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

<sup>(102)</sup> Article 27 Llei 19/1994.

<sup>(103)</sup> Article 26 Llei 19/1994.

<sup>(104)</sup> Article 74 Llei 19/1994.





## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. Les agrupacions europees d'interès econòmic...

- a) no tributen per l'IS.
- b) tributen per l'IRNR o segons el que estableixi el CDI que els és aplicable.
- 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) queden 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 uns requisits determinats.

3. En el règim de les societats i dels fons de capital de 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 d'adquisició i fins al quinè any, inclusivament.
- b) és aplicable sempre que la transmissió es produeixi a partir de l'inici del segon any de tinença computat des del moment d'adquisició i fins al vintè any, inclusivament.
- c) s'aplica amb caràcter alternatiu a la deducció regulada en l'article 30.5 TRLIS sobre les rendes positives posades de manifest en la transmissió o en el reemborsament d'accions o participacions representatives dels fons propis d'aquestes entitats.

4. Les institucions d'inversió col·lectiva...

- a) tributen al 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) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

6. En la base imposable de la liquidació de l'IS corresponent al règim de consolidació fiscal...

- a) s'han d'eliminar els dividends inclosos en les bases imposables individuals respecte dels quals no hagi estat escaient 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 en 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 bescanvis d'accions fets 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 el 30% en tots els casos.
- b) no pot excedir el 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 fa en un import màxim anual del 50%.
- b) no està permesa.
- c) es limita a un termini de 4 anys.

10. El règim de transparència fiscal internacional...

- a) s'aplica en cas que l'entitat no resident sigui al seu torn resident en un estat membre de la Unió Europea, tret que resideixi 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, tret que resideixi 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 resideixi en un territori qualificat com a paradís fiscal.

11. Per al càlcul de la deducció en concepte de pèrdues per deteriorament dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors prevista en el règim d'empresa de dimensió reduïda...

- a) s'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'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'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 aquestes rendes no hagin estat objecte de tributació al país d'origen i la societat participada no estigui situada en un paradís fiscal.
- b) sempre que aquestes rendes hagin estat objecte de tributació al país d'origen i la societat participada no estigui situada en un paradís fiscal.
- c) sempre que aquestes rendes no hagin estat objecte de tributació al 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 120 a 122 TRLIS, gaudeixen d'exempció...

- a) les rendes derivades de 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 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 realitzin en compliment del seu objecte o finalitat específics.

14. L'exclusió de les deduccions i les 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

#### 16. 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 d'aparcament. L'any x aquesta empresa ven uns habitatges i n'obté una plus-

vàlua de 175.000 euros, lloga altres habitatges i n'obté unes rendes de 200.000. 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 cadascun dels quals té 175 m<sup>2</sup>.

Amb altres entitats, CONSTRUMAT, SA, constitueix una UTE amb la finalitat de promoure una activitat immobiliària determinada.

### 17. 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 n'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 seva compra per un valor de 5.000.000 euros; el seu valor comptable és de 3.000.000 euros.

### 18. Incentius fiscals per a les empreses de dimensió reduïda

a) FRUCTISA, SA, inicia l'activitat l'1 de maig de l'any *x*. La xifra de negoci corresponent al període impositiu d'aquest any ascendeix a 5.000.000 d'euros. Està sotmesa aquesta societat anònima 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 segons les taules del 3%, que l'afecta immediatament a l'activitat. Quin règim d'amortització fiscal és aplicable a aquest immoble? Escau fer algun ajust fiscal extracomptable en la liquidació de l'IS?

### 19. Entitats parcialment exemptes

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

- 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats.
- Subvencions estatals per un valor de 100.000 euros.
- 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 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 fets pels alumnes.

### 20. Cooperatives

Una cooperativa de treball associat obté les rendes següents:

- 600.000 euros procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada feta amb els mateixos socis.
- 7.000 euros en concepte d'interessos procedents de la participació de la cooperativa com a sòcia 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 afectada en l'activitat cooperativa.
- 15.000 euros d'aportacions voluntàries dels socis en el 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 fets pels socis.
- 10.000 euros distribuïts entre els socis de la cooperativa a compte dels 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

### Exercicis d'autoavaluació

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

16. 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" –article 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 que n'obté (200.000 euros) no aconsegueix 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), 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 –article 53.2.e TRLIS. En el cas hipotètic que hagués estat aplicable aquest règim al supòsit, s'hauria d'haver exclòs de la bonificació disposada en l'article 54 TRLIS la part de la quota derivada de l'arrendament dels locals de negoci –tercer paràgraf de l'article 53.1 TRLIS.

D'altra banda, també seria causa d'exclusió del règim especial que aquí es preveu la realització d'una operació com la venda dels habitatges arrendats tres anys després que se n'hagi iniciat el lloguer, ja que es requereix un període mínim de permanència de set anys –article 52.2.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 el qual s'hauria produït l'incompliment de la condició legal, s'hauria d'haver ingressat l'import de les bonificacions aplicades en la totalitat dels períodes impositius en els quals hauria resultat aplicable aquest règim especial, sense perjudici dels interessos de demora, recàrrecs i sancions que, si escau, haurien resultat procedents –últim paràgraf de l'article 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 10 habitatges arrendats o ofertes en arrendament –article 53.2.a TRLIS. A més, el TRLIS també exigeix que la superfície construïda de cada habitatge no excedeixi els 135 m<sup>2</sup> –article 53.2.b TRLIS–, límit que tampoc no compleix l'empresa del nostre supòsit, en aconseguir la superfície de cadascuna dels habitatges arrendats la xifra de 175 m<sup>2</sup>.

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 –article 53.4 TRLIS–, per la qual cosa aquesta cir-

cumstància constitueix un nou impediment per a l'exercici de l'opció pel règim especial que ens ocupa.

17. El supòsit plantejat entra dins de l'àmbit d'aplicació d'aquest règim especial, caracteritzat pel fet que no s'integren en 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.

Més concretament, es tracta d'una operació feta 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'algun 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 i no exempta a algun dels tributs recollits en l'article 3 de la Directiva –lletra d de l'article 84.1 TRLIS. En aquest supòsit 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 nostre cas, BLANC, SA, hauria d'incrementar la seva base imposable de l'IS 600.000 euros, que és 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 10 anys, encara que com que és la plusvàlua obtinguda amb la transmissió únicament de 350.000 euros, l'increment assenyalat es limita a aquesta última quantitat.

D'altra banda, la no-inclusió de les rendes derivades de la transmissió a 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 dur-se a terme l'operació, als efectes de la tributació que operarà en aquesta última si es tornen a transmetre aquests elements –article 85 TRLIS. No obstant això, aquesta regla no es manté en el nostre supòsit, perquè l'entitat adquirent (NEGRE, SA) té una participació d'almenys el 5% en el capital de la transmissent (BLANC, SA) –concretament, un 10%–; l'import de la diferència de 2.000.000 d'euros entre el preu d'adquisició de la participació (5.000.000 d'euros) i el seu valor teòric (3.000.000 d'euros) és el que s'ha d'imputar als béns i drets adquirits –article 89.3 TRLIS.

18.a) El límit de xifra de negoci per a beneficiar-se d'aquest règim especial se situa en 8.000.000 d'euros. En el supòsit plantejat, hem d'eleva a l'any de l'import net de la xifra de negoci quan l'activitat es desenvolupa durant un termini inferior (article 108.2 RLIS). La xifra de negoci de 5.000.000 d'euros de FRUCTISA, SA, correspon únicament a 8 mesos d'activitat durant l'any  $x$ , per la qual cosa la xifra de negoci 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 negoci es troba per sota de 8.000.000 d'euros.

b) FRUCTISA, SA, pot aplicar el règim de llibertat d'amortització al local adquirit, d'acord amb que disposa en l'article 109 TRLIS, sempre que durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu que el local entra en funcionament (en el nostre cas, entre l'1 de maig de l'any  $x$  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 aquest increment es mantingui durant un període addicional de 24 mesos més. En aquest supòsit, 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. Com que no és possible optar per la regla de llibertat d'amortització prevista en 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 recull 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 és únicament de 18.000 euros ( $600.000 \times 3\%$ ), en la liquidació de l'IS corresponent a aquesta empresa de dimensió reduïda escauria efectuar un ajust fiscal negatiu per la diferència de 18.000 euros ( $36.000 - 18.000$ ).

## 19. Rendes exemptes:

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

b) Subvencions estatals per un valor de 100.000 euros: lletra c de l'article 6.1r. Llei 49/2002.

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

d) 15.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació: article 6.3r. 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 finalitat específica de la fundació: article 7.7è. 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 fets pels alumnes esmentats: article 7.11è. o 7.12è. 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 del subapartat "Entitats parcialment exemptes" d'aquest mòdul revela amb claredat les importants diferències 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 disposat en els articles 120 a 122 TRLIS.

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

Per al càlcul de la base imposable de l'IS cal separar els resultats cooperatius (els que deriven del desenvolupament de l'activitat cooperativitzada que constitueix l'objecte de la cooperativa) i els resultats extracooperatius.

Són resultats cooperatius els següents:

a) 600.000 euros procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada feta amb els mateixos socis: article 17.1 Llei 20/1990.

b) 7.000 euros en concepte d'interessos procedents de la participació de la cooperativa com a sòcia en una altra cooperativa: article 17.5 Llei 20/1990.

c) 100.000 euros per les quotes periòdiques satisfetes pels socis: article 17.2 Llei 20/1990.

Les despeses deduïbles amb relació a aquests ingressos cooperatius són:

a) 200.000 euros dels lliuraments de béns, serveis o subministraments fets pels socis: article 18.1 Llei 20/1990.

b) Les quantitats distribuïdes entre els socis de la cooperativa a compte dels excedents (10.000 euros) tenen la consideració de despesa no deduïble: article 20 Llei 20/1990.

c) 300.000 euros pagats per les prestacions de treball dels socis: article 18.1 Llei 20/1990.

d) 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 despesa deduïble. Igual que 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 dugui a terme 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 formada per resultats cooperatius s'aplica el tipus de gravamen del 20 per 200 –lletra a de l'article 33.2 Llei 20/1990–:  $207.000 \times 20\% = 41.400$  euros.

Per la seva banda, els resultats extracooperatius són:

a) 4.000 euros derivats de participacions en el capital social d'una societat anònima: article 21.2 Llei 20/1990.

b) 300.000 euros de plusvàlua per la venda de maquinària afectada en l'activitat cooperativa: article 22.1 Llei 20/1990.

c) Les aportacions voluntàries dels socis en el capital social destinades al fons de reserva obligatori (15.000 euros) no es consideren increments patrimonials: lletra a de l'article 22.2 Llei 20/1990.

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

Sobre aquesta base imposable formada per resultats extracooperatius s'aplica el tipus de gravamen general del 30%o –lletra *b* de l'article 33.2 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 Llei 20/1990–:  $132.600 - (132.600 \times 50\%) = 66.300$  euros. Si aquesta cooperativa complís els requisits recollits en la DA 4a. Llei 20/1990 (50% o més de socis minusvàlids que acreditin que es trobaven 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.

## Abreviatures

- CDI** *m* Conveni per a evitar la doble imposició.
- DGT** *f* Direcció General de Tributs.
- EP** *m* Establiment permanent.
- FIAMM** *m* Fons d'inversió en actius del mercat monetari.
- FIM** *m* Fons d'inversió mobiliària.
- IAE** *m* Impost sobre activitats econòmiques.
- IIVTNU** *m* Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.
- IRNR** *m* Impost sobre la renda de no residents.
- IRPF** *m* Impost sobre la renda de les persones físiques.
- IS** *m* Impost sobre societats.
- ITPAJD** *m* Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- IVA** *m* Impost sobre el valor afegit.
- LIRPF** *f* Llei, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- RIS** *m* Reglament de l'impost sobre societats.
- SA** *f* Societat anònima.
- SAD** *f* Societat anònima esportiva.
- SIM** *f* Societat d'inversió mobiliària.
- SIMCAV** *f* Societat d'inversió de capital variable.
- TIC** *f pl* Tecnologies de la informació i de la comunicació.
- TJCE** *m* Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.
- TRLIRNR** *m* Text refós de la llei de l'impost sobre la renda de no residents, Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març.
- TRLIS** *m* Text refós de la llei de l'impost sobre societats, Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.
- TRLSA** *m* Text refós de la llei de societats anònimes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre.
- UE** *f* Unió Europea.
- UTE** *f* Unió temporal d'empreses.
- ZEC** *f* Zona especial canària.



## Bibliografia

**Aguallo Avilés, A.; Moreno Fernández, J. I.** (2008). "El régimen económico y fiscal de Canarias como mera garantía procedimental en la Constitución Española". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 279).

**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).

**Alonso Pérez, A.; Pousa Soto, R.** (2011). "La problemática contable y fiscal del impuesto sobre sociedades en las PYMES (I, II, III y IV)". *Técnica Contable* (vol. 63, núm. 739, 740, 741, 742).

**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". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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* (tom II).

**Arzaola Arrién, F.** (2008). "Tratamiento fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros". *Forum Fiscal de Álava* (núm. 12).

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

**Asián González, M.** (2009). "El régimen económico y fiscal de Canarias: presente y futuro". A: M. I. Marrero Rodríguez; J. Rocha Martín (coord.) (2009). *Horizontes matemáticos*. Santa Cruz de Tenerife: Universidad de la Laguna.

**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". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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).

**Blázquez Lidoy, A.** (2011). "Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

**Briones Fernández, L.** (2003). "Transparencia fiscal internacional". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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". A: Diversos autores (2006). *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).

**Calvo Vérguez, J.** (2009). "El régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero en el impuesto sobre sociedades". *Carta Tributaria* (núm. 7).

**Calvo Vérguez, J.** (2010). "La tributación de las entidades de tenencia de valores extranjeros en el impuesto sobre sociedades a la luz del Derecho comunitario: reflexiones críticas en relación con las libertades fundamentales de establecimiento y circulación de capitales". *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia* (núm. 15).

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "La aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el impuesto sobre sociedades a la luz de la reciente doctrina administrativa". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 1).

**Caño Alonso, J. C.** (2004). *Tributación de las instituciones de inversión colectiva y de sus accionistas o partícipes*. Pamplona: Aranzadi.

**Carbajo Vasco, D.** (2008). "Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal especial de las pymes en el impuesto sobre sociedades tras la reforma contable". *Impuestos* (núm. 13).

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

**Cruz Amorós, M.** (2003). "Régimen de las entidades no lucrativas y del mecenazgo". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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*. València: 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 Luís Esteban, J. M.** (2003). "El régimen fiscal especial de las cooperativas". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Diversos autores** (1992). *La reforma del régimen económico-fiscal de Canarias*. 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** (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.

**Egaña Hormias, I.** (2009). "Comentarios al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos". *Forum Fiscal de Álava* (núm. 1).

**Esteban Paúl, A.** (2003). "Régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Esteban Paúl, A.** (2003). "Régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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 final de carrera a la Facultat de Nàutica de Barcelona de la Universitat Politècnica de Catalunya.

**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).

**López Alberts, H.** (2004). *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*. València: CISS.

**López Lubián, J. I.** (2009). "Las presentaciones fiscales telemáticas de PYMES y profesionales". *Carta Tributaria* (núm. 4).

**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". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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*. València: 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).

**Molinos Rubio, L. M.** (2008). "La tributación de los instrumentos de ahorro de la IIC en la Ley 35/2006 y la estrategia de Lisboa". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 283).

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

**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". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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". *CIRIEC - 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.

**Portillo Navarro, M. J.** (2011). "El régimen general de las operaciones de reestructuración empresarial y la corrección monetaria de las plusvalías en el impuesto sobre sociedades". *Gaceta Fiscal* (núm. 308).

**Querol García, M. T.** (2008). "Régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo". *Carta Tributaria* (núm. 3).

**Raventós Calvo, S.** (2003). "Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas en el impuesto sobre sociedades". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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". A: Diversos autores (2006). *Derecho público de Canarias*. Pamplona: Aranzadi.

**Sánchez Oliván, J.** (2004). *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* (3a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

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

**Sanz Gadea, E.** (2008). "Cláusulas antielusión en el impuesto sobre sociedades: la transparencia fiscal internacional". A: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González (coord.) (2008). *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier.

**Serrano Gutiérrez, A.** (2003). "Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *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*. València: CISS (publicació en fulls intercanviables).

**Trigo y Sierra, L. F.** (2009). "El régimen especial del impuesto sobre sociedades de consolidación fiscal". *Actum Fiscal* (núm. 12).

**Yanes Santana, E.; González Pérez, A. L.; Correa Rodríguez, A.** (2008). "Notas sobre el nuevo régimen económico y fiscal de Canarias". *Hacienda Canaria* (núm. 21).

