

# Impuesto sobre sociedades. Regímenes especiales

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00200993



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	7
<b>1. Empresas de reducida dimensión</b> .....	9
<b>2. Consolidación fiscal</b> .....	17
<b>3. Operaciones de reestructuración empresarial</b> .....	23
<b>4. Otros regímenes especiales</b> .....	31
4.1. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas .....	31
4.2. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas .....	33
4.3. Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional .....	35
4.4. Instituciones de inversión colectiva .....	37
4.5. Minería .....	40
4.6. Investigación y explotación de hidrocarburos .....	42
4.7. Transparencia fiscal internacional .....	44
4.8. Determinados contratos de arrendamiento financiero .....	48
4.9. Entidades de tenencia de valores extranjeros .....	50
4.10. Entidades parcialmente exentas .....	53
4.11. Comunidades titulares de montes vecinales en mano común ...	59
4.12. Entidades navieras en función del tonelaje .....	60
4.13. Entidades deportivas .....	61
4.14. Cooperativas .....	62
4.15. Régimen fiscal de Canarias .....	65
<b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....	67
<b>Solucionario</b> .....	70
<b>Abreviaturas</b> .....	74
<b>Bibliografía</b> .....	75



## Introducción

Una vez conocidas las características del Régimen General del Impuesto sobre Sociedades, es el momento de estudiar en este módulo los diferentes regímenes especiales del impuesto.

El TRLIS regula los regímenes especiales en su título VII y según la misma ley describe, son "los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate" (art. 47.1 TRLIS).

### Nota

En el apartado "Abreviaturas" encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

El título VII del TRLIS contempla **dieciséis regímenes especiales**. En puridad no se trata de auténticos regímenes tributarios peculiares previstos para concretas formas societarias o empresas dedicadas a una determinada actividad. Más bien los regímenes especiales se limitan a concretar una serie de **particularidades más o menos intensas respecto del régimen general** para algunos supuestos específicos. La normativa general del impuesto, por ello, es de aplicación supletoria respecto de la regulación de cada régimen especial (art. 47.2 TRLIS).

Uno de los objetivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre Sociedades fue poner un cierto orden a la dispersión normativa anterior y reunir en un solo cuerpo legal todos los regímenes especiales del impuesto, favoreciendo con ello la seguridad jurídica y un mejor conocimiento de las peculiaridades de cada régimen, con sus ventajas y sus inconvenientes. Pese a ello, se han mantenido en algunos casos regímenes particulares regulados en sus **leyes específicas**, que también se van a ver en este módulo didáctico. El objetivo de regular todos los regímenes especiales en la Ley del Impuesto no se ha logrado plenamente, ya que los regímenes fiscales de las **cooperativas**, el de las entidades establecidas en **Canarias** y el de las **entidades sin fines lucrativos** tienen sus propias leyes reguladoras.

Otros regímenes especiales han sido derogados a lo largo del tiempo. Entre ellos, es destacable el régimen especial de las denominadas *sociedades patrimoniales*, derogado a partir del 2007, que era aplicable a las sociedades de mera tenencia de bienes o de cartera –en la actualidad sometidas al régimen general del IS– y que intentaba acercar la tributación de estas sociedades a la tributación de una persona física que tributa a tipos marginales elevados en el IRPF.

Estos regímenes especiales responden a diferentes razones y tienen orígenes diversos. En algunos casos, la finalidad del legislador es ofrecer el régimen tributario que mejor se adapta a la **estructura propia de la entidad**, como es el caso de las agrupaciones de interés económico o las uniones temporales de empresas. En otros supuestos, el régimen especial responde a las **particulares características de la actividad** que realiza la empresa, como es el caso del ré-

gimen previsto para la minería o la investigación o explotación de hidrocarburos. También se prevén algunos regímenes con clara **finalidad antielusiva**, cuyo ejemplo más claro quizá sea el de transparencia fiscal internacional. Por último, no faltan regímenes destinados a **incentivar determinadas actividades**, de los que son un buen ejemplo los previstos para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas o los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

Muy variados son, por otro lado, los elementos tributarios afectados por los regímenes especiales del IS, principalmente en el ámbito de la cuantificación de la deuda tributaria.

En unos casos se produce la **imputación de bases imponibles** a sus socios o miembros o, por el contrario, la consolidación en una única liquidación de bases individuales. En otros, se recoge un conjunto específico de **exenciones** o incluso se impide la aplicación de algunas de ellas. También la **tributación diferida** de ciertas rentas se reconoce a algunas operaciones societarias.

La **base imponible** es objeto de regulación especial en bastantes regímenes especiales. Aparecen incluso mecanismos de cálculo de este elemento tributario que incorporan elementos propios de la **estimación objetiva**. Los gastos deducibles más afectados por normas singulares distintas del régimen general se refieren a las **amortizaciones** y las **provisiones**. Existen por otro lado algunos casos de **reducciones específicas** en la base imponible. También por último el mecanismo de **compensación** de bases imponibles negativas se ve afectado en algunos regímenes.

En materia de deuda tributaria, no son despreciables los casos en los que determinadas entidades o actividades se benefician de **tipos de gravamen** más reducidos (en algún caso incluso soportan un tipo incrementado). Existen finalmente supuestos que amplían las **deducciones** o **bonificaciones** en la cuota o bien las reducen.

Son destacables también, por último, las normas singulares en materia de **obligaciones formales** que presentan muchos de los regímenes especiales del impuesto.

Una vez conocidos estos regímenes, estaréis en disposición de considerar si una determinada actividad económica puede ser más atractiva en función de su régimen fiscal o si las consideraciones tributarias pueden hacer aconsejable o desaconsejable una concreta forma jurídico-mercantil u operación para la empresa.

## Objetivos

A través del estudio de los materiales de este módulo didáctico, del uso y la aplicación de los textos normativos y de la realización de los ejercicios propuestos, podéis alcanzar los siguientes objetivos:

- 1.** Identificar los distintos regímenes especiales del impuesto sobre sociedades.
- 2.** Conocer las especialidades que cada régimen implica respecto del Régimen General del Impuesto sobre Sociedades.
- 3.** Saber a qué razones y finalidades responde cada uno de los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y su origen.
- 4.** Aplicar las ventajas fiscales y evitar los posibles inconvenientes que algunos de estos regímenes implican.
- 5.** Relacionar el régimen tributario especial con el régimen sustantivo de determinadas entidades.



## 1. Empresas de reducida dimensión

El TRLIS recoge un régimen especial que concede determinados **incentivos a la pequeña y mediana empresa (pyme)**<sup>1</sup>. El disfrute de estos beneficios, que comportan básicamente una **reducción impositiva por diferimiento temporal de la renta sometida a gravamen**, depende del importe neto de la cifra de negocios obtenida por la empresa en el periodo impositivo inmediato anterior, que debe ser inferior a 10 millones de euros.

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

Según dispone el art. 108.2 TRLIS:

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

Por su parte, el apartado tercero del mencionado precepto dispone la acumulación de la cifra de negocios de todas las entidades que forman un grupo de sociedades, a los efectos de determinar la aplicación o no de este régimen especial.

Igualmente, se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De acuerdo con el art. 191 TRLSA, el importe de la **cifra de negocios** está compuesto por:

- 1) Importe de las ventas y prestaciones de servicios de la actividad ordinaria de la empresa.
- 2) Entregas de mercaderías o prestaciones de servicios a cambio de activos no monetarios.
- 3) Subvenciones otorgadas en función de las unidades vendidas y que formen parte del precio de venta.

Del resultado obtenido deben **descontarse**:

- 1) Las devoluciones de ventas.
- 2) Los *rappels* sobre ventas o prestación de servicios.
- 3) Los descuentos comerciales.

### Régimen especial

Este régimen especial también es aplicable a las personas físicas que ejercen una actividad empresarial o profesional, a excepción de las actividades empresariales que determinan sus rendimientos por el régimen de estimación objetiva. En este caso, la renta o beneficio tributa por el IRPF en concepto de rendimiento de actividades económicas.

En todo caso, estas entidades pueden seguir disfrutando de este régimen especial durante los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros, y esta medida se extiende al supuesto en que dicho límite se sobrepase como consecuencia de una reestructuración empresarial.

El régimen tributario especial del que gozan las empresas de reducida dimensión se contempla en un conjunto de disposiciones más favorables que afectan a las siguientes materias: **amortizaciones, provisiones para insolvencias, tipo de gravamen y deducciones en la cuota.**

La mayor parte de incentivos a las pymes se concentran en las deducciones por amortización del inmovilizado. Las medidas dispuestas a favor de estas empresas de reducida dimensión son las siguientes:

### 1) Libertad de amortización para las inversiones con creación simultánea de empleo<sup>2</sup>

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

Son requisitos para la aplicación de esta disposición:

a) Que se realice la **inversión en un elemento material nuevo**, esto es, utilizado por primera vez, y que este elemento destinado a la actividad productiva "entre en funcionamiento". La inversión puede consistir en la adquisición a otro sujeto o en la construcción por la propia empresa de este elemento material, e incluso en el simple encargo del mismo mediante contrato de ejecución de obra, siempre que la puesta a disposición no se demore más de 12 meses, o en el ejercicio de la opción de compra como efecto culminante de un contrato de arrendamiento financiero.

b) Que, en relación con la plantilla media de los 12 meses anteriores, se produzca, dentro de los 24 meses siguientes al inicio del periodo impositivo en que los bienes entran en funcionamiento, un **aumento de la plantilla media de la empresa**. Debe mantenerse, además, este incremento de plantilla durante un periodo adicional de 24 meses. Si no se cumple este requisito de incremento de plantilla y mantenimiento posterior del mismo, ha de procederse a la regularización posterior (ingreso de la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes).

c) Que la **cuantía de la inversión no supere la cifra que resulte de multiplicar 120.000 euros por el incremento de plantilla calculado con dos decimales.**

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento, se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La aplicación de la libertad de amortización en estos casos es **incompatible con otros beneficios fiscales** previstos en el régimen general del IS: la bonificación por actividades exportadoras y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

No obstante, sí que es compatible con este régimen especial la exención por reinversión únicamente por la renta obtenida por la diferencia entre el valor de transmisión, y el valor contable del elemento transmitido, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

## 2) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor<sup>3</sup>

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

Los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de **601,01 euros** gozan asimismo de libertad de amortización, hasta el límite máximo de 12.020,24 euros por período impositivo.

## 3) Amortización acelerada del inmovilizado material e inmaterial nuevo<sup>4</sup>

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

Los elementos nuevos del inmovilizado material, así como los pertenecientes al inmovilizado inmaterial, podrán **amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por dos el porcentaje de amortización lineal máximo previsto en las tablas del RIS**. Para los casos en los que no se prevean porcentajes de amortización en las tablas, el art. 111.5 TRLIS dispone para los activos inmateriales recogidos en los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente –fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso, y el resto de elementos de inmovilizado inmaterial que no tienen fecha cierta de extinción– una amortización equivalente al 150 por 100 de la amortización que resulte de aplicar dichos apartados.

Al igual que sucede con la regla de la libertad de amortización con creación simultánea de empleo, también aquí la inversión puede consistir en la adquisición a otro sujeto o en la construcción por la propia empresa de este elemento material, e incluso en el simple encargo del mismo mediante contrato de ejecución de obra, siempre que la puesta a disposición no se demore más de 12 meses, o en el ejercicio de la opción de compra como efecto culminante de un contrato de arrendamiento financiero

## 4) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión<sup>5</sup>

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

Los elementos del inmovilizado material en los que se reinvierta el importe total obtenido en la transmisión onerosa de otros elementos del inmovilizado material afectos a la actividad se podrán **amortizar aceleradamente aplicando al precio de adquisición el coeficiente resultante de multiplicar por tres el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales**.

Hay que tener en cuenta que si se produce una reinversión por un importe superior o inferior al obtenido en la enajenación, la amortización acelerada se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

Para ello es necesario que, con independencia de que esta enajenación produzca rentas positivas o negativas (puesto que la medida no está condicionada a la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias), la **reinversión se realice en el período que comprende el año anterior a la enajenación y los tres años posteriores.**

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo. En todo caso, la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

## 5) Amortización de elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero (*leasing*)<sup>6</sup>

Las empresas de reducida dimensión se benefician también de una amortización acelerada en el caso de elementos patrimoniales sometidos a los contratos de arrendamiento financiero que cumplan los requisitos del art. 115 TRLIS. En concreto, las **cuotas de recuperación del coste del bien son deducibles hasta el límite máximo del resultado de multiplicar por 1,5 el duplo del coeficiente lineal de amortización según tablas.** Esta regla implica una deducción de tres veces el coeficiente oficial de amortización previsto en las tablas del RIS, siendo deducibles los excesos en los períodos impositivos siguientes, aunque siempre dentro del límite señalado.

## 6) Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencia de deudores<sup>7</sup>

Sin perjuicio de la aplicación ordinaria de las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores prevista en el art. 12.2 TRLIS, se permite a las empresas de dimensión **deducir adicionalmente la dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por 100 de los posibles deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.** En dicho cálculo no se incluyen los deudores que individualmente tienen cubierto el riesgo de insolvencia (saldos de dudoso cobro), ni aquellos deudores cuya dotación no es fiscalmente deducible, en los términos dispuestos en el art. 12.2 TRLIS antes indicado.

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

### Ved también

Podéis ampliar la información en el subapartado "Gastos deducibles" del módulo 2, así como también en el subapartado "Determinados contratos de arrendamiento financiero" de este módulo.

<sup>(7)</sup>Art. 112 TRLIS

### Ved también

El régimen general de deducción de las pérdidas por deterioro de valor de los elementos patrimoniales se desarrolla en el subapartado "Gastos deducibles" del módulo 2.

En caso de que la empresa deje de ser considerada como de reducida dimensión, el TRLIS prevé una norma penalizadora: el saldo de las dotaciones individuales y ordinarias realizadas a partir de entonces al amparo del art. 12.2 TRLIS no será deducible hasta que el mismo supere el importe del saldo de la provisión global efectuada anteriormente cuando estaba sometida al régimen especial (el 1 por 100 de los posibles deudores a la conclusión del período impositivo).

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

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

Se establecen en este régimen especial dos tipos de gravamen diferenciados: el **25 por 100** para los primeros 300.000 euros de base imponible, y el **30 por 100** para la base imponible restante.

Es de destacar la medida prevista en el segundo párrafo del art. 114 TRLIS para evitar la aplicación del tipo ordinario mediante la reducción de períodos impositivos.

"Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por 100 será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior".

Art. 114 TRLIS

De forma transitoria<sup>9</sup>, en los períodos impositivos iniciados dentro de los años **2009, 2010, 2011 y 2012**, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 TRLIS deban tributar a un tipo diferente del general:

<sup>(9)</sup>DA 12.ª TRLIS.

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del **20 por 100**.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del **25 por 100**.

También en este caso, cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 TRLIS.

En cualquier caso, la aplicación de esta escala reducida está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la **plantilla media** de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero del 2009. En caso de incumplirse esta condición, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, el importe resultante de aplicar el 5 por 100 a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

Para la aplicación de esta escala reducida, además, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- 1) Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que dispone la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada con-

tratada en relación con la jornada completa. Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero del 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

2) A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 TRLIS. Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos en el 2009, 2010, 2011 o 2012 hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3) Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010, 2011 o 2012 y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad, a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad. Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, el importe resultante de aplicar el 5 por 100 a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

4) Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la escala a que se refiere el apartado 1 anterior no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.

## 8) Deducción para el fomento de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación<sup>10</sup>

El TRLIS contemplaba hasta el año 2010 una deducción específica en la cuota íntegra a favor de las empresas de reducida dimensión para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Esta deducción se concretaba en el 15 por 100 de las cantidades invertidas, pero con efectos a partir del 1 de enero del 2011 quedó derogada, sufriendo una reducción anual hasta su completa desaparición (DA 10.<sup>a</sup> TRLIS).

## 9) Exoneración de las obligaciones formales de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establece para las operaciones vinculadas<sup>11</sup>

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas **no supere el importe conjunto de 100.000 euros** de valor de mercado.

No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realicen actividades económicas.

### Ejemplo

TRAVELDIS, S. A. tiene una cifra neta de negocios en el año X de 7.000.000 de euros y compra en el mes de octubre de este año una máquina por 500.000 euros. Durante el año X + 1, esta empresa incrementa su plantilla media en 3,64 personas, y en febrero de este año compra 22 armarios de oficina a un precio de 600 euros cada uno. En junio de X + 2 transmite por 490.000 euros la máquina adquirida en X. En noviembre de X + 2, una parte del dinero obtenido con esta venta, 450.000 euros,

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

### Ved también

Las deducciones en la cuota íntegra del IS se explican en el subapartado "Bonificaciones y deducciones incentivadoras" del módulo 2.

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

son invertidos en la adquisición de otra máquina similar. El coeficiente máximo de amortización oficial contenido en las tablas de las dos máquinas es del 12 por 100.

Al final del ejercicio de  $X + 2$ , el saldo de deudores de la sociedad asciende a 150.000 euros, de los cuales 25.000 euros corresponden a un deudor declarado en situación de concurso. Además, en este mismo ejercicio TRAVELDIS, S. A. ha dejado de cumplir las condiciones requeridas para gozar del régimen especial de empresas de reducida dimensión. Al final de  $X + 3$ , la dotación global por insolvencia de deudores prevista en el art. 112 TRLIS asciende a 5.000 euros, mientras que la dotación individual por clientes de dudoso cobro del art. 12.2 TRLIS dispuestas por la empresa han sido: 1.000 euros en  $X + 3$ , 2.000 euros en  $X + 4$  y 3.000 euros en  $X + 5$ .

Por último, la base imponible de la empresa correspondiente a los ejercicios de  $X + 2$ ,  $X + 3$ ,  $X + 4$  y  $X + 5$  es, respectivamente, de 100.000 euros, 220.000 euros, 340.000 euros y 460.000 euros.

#### Libertad de amortización para las inversiones con creación simultánea de empleo

Máquina comprada en  $X$ : 500.000 euros.

Límite libertad de amortización (art. 109 TRLIS):  $120.000 * 3,64 = 436.800$  euros.

Amortización contable:  $500.000 * 12 \text{ por } 100 = 60.000$  euros.

Libertad de amortización: la empresa puede amortizar libremente hasta un valor de 436.800 euros del total de 500.000 euros contabilizados por la máquina. Sobre este valor, la empresa puede aplicar el porcentaje que desee. Si este porcentaje es distinto al 12 por 100, se producirá un ajuste fiscal positivo (si el porcentaje es inferior al 12 por 100) o negativo (si es superior).

#### Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

Precio unitario del armario de oficina: 600 euros.

Límite libertad de amortización (art. 110 TRLIS): 601,01 euros.

Límite máximo por período impositivo: 12.020,24 euros.

Precio global de los armarios de oficina:  $22 * 600 = 13.200$  euros.

Libertad de amortización: la empresa puede amortizar libremente hasta un valor de 12.020,24 euros del total de 13.200 euros contabilizados por los armarios de oficina. Si la amortización fiscal es distinta a la contable, procederá, al igual que el supuesto anterior, un ajuste fiscal (positivo o negativo).

#### Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión

Límite máximo (importe de la enajenación): 490.000 euros.

Inversión efectuada en la adquisición (base de la amortización): 450.000 euros.

Amortización contable:  $450.000 * 12 \text{ por } 100 = 54.000$  euros.

Importe de la amortización fiscal acelerada (art. 113 TRLIS):  $450.000 * (12 \text{ por } 100 * 3) = 162.000$  euros.

Ajuste fiscal negativo:  $162.000 - 54.000 = 118.000$  euros.

#### Provisión por insolvencia de deudores

*Ejercicio  $X + 2$ :*

- Provisión por saldos de dudoso cobro (art. 12.2 TRLIS): 25.000 euros.
- Provisión por insolvencia de deudores (art. 112 TRLIS):  $(150.000 - 25.000) * 1 \text{ por } 100 = 1.250$  euros.

*Ejercicio  $X + 3$ :*

- Provisión por saldos de dudoso cobro (arts. 12.2 y 112.4 TRLIS): 1.000 euros, no deducibles por no cubrir la dotación global por insolvencia de deudores del ejercicio de  $X + 2$ : 5.000 euros. Restan por cubrir 4.000 euros ( $5.000 - 1.000$ ).

*Ejercicio  $X + 4$ :*

- Provisión por saldos de dudoso cobro (arts. 12.2 y 112.4 TRLIS): 2.000 euros, no deducibles por no cubrir la dotación global por insolvencia de deudores del ejercicio de  $X + 2$  no compensada en  $X + 3$ : 4.000 euros. Restan por cubrir 2.000 euros ( $4.000 - 2.000$ ).

*Ejercicio  $X + 5$ :*

- Provisión por saldos de dudoso cobro (arts. 12.2 y 112.4 TRLIS): 3.000 euros, de los cuales sólo son deducibles 1.000 euros. Con los 3.000 euros de provisión por saldos de dudoso cobro del ejercicio de  $X + 5$  se compensan los 2.000 euros que restaban

por cubrir de la dotación global por insolvencia de deudores del ejercicio de  $X + 2$  no compensada ni en  $X + 3$  ni en  $X + 4$ . La diferencia de 1.000 euros (3.000 – 2.000), por tanto, sí es deducible en el ejercicio de  $X + 5$ .

### Tipo de gravamen

#### *Ejercicio X + 2:*

- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 25 por 100:  $100.000 * 25 \text{ por } 100 = 25.000$  euros.
- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 30 por 100: 0.
- Cuota íntegra:  $25.000 + 0 = 25.000$  euros.

#### *Ejercicio X + 3:*

- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 25 por 100:  $220.000 * 25 \text{ por } 100 = 55.000$  euros.
- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 30 por 100: 0.
- Cuota íntegra:  $55.000 + 0 = 55.000$  euros.

#### *Ejercicio X + 4:*

- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 25 por 100:  $300.000 * 25 \text{ por } 100 = 75.000$  euros.
- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 30 por 100:  $(340.000 - 300.000) * 30 \text{ por } 100 = 12.000$  euros.
- Cuota íntegra:  $75.000 + 12.000 = 87.000$  euros.

#### *Ejercicio X + 5:*

- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 25 por 100:  $300.000 * 25 \text{ por } 100 = 75.000$  euros.
- Base imponible gravada al tipo de gravamen del 30 por 100:  $(460.000 - 300.000) * 30 \text{ por } 100 = 48.000$  euros.
- Cuota íntegra:  $75.000 + 48.000 = 123.000$  euros.

## 2. Consolidación fiscal

Este régimen, anteriormente conocido como el régimen de los grupos de sociedades, consiste básicamente en hacer tributar a todas las sociedades integrantes del grupo **como si fueran una única entidad**. Ello se consigue **sumando las bases imponibles individuales** de todas las sociedades del grupo y practicando a continuación determinadas **eliminaciones e incorporaciones** de resultados por operaciones realizadas entre las sociedades del grupo.

Este es uno de los casos en los que la legislación tributaria se ha adelantado a la legislación mercantil, ya que el régimen de consolidación fiscal existe antes de que se haya dado una regulación genérica mercantil a los grupos de sociedades.

Se trata de un régimen **opcional**<sup>12</sup> que pueden aplicarse aquellas sociedades que formen un grupo fiscal.

<sup>(12)</sup>Art. 64.1.TRLIS.

El art. 70 TRLIS detalla el procedimiento y requisitos para que las sociedades del grupo opten por la consolidación fiscal. A su vez, los arts. 80 y 81 TRLIS regulan, respectivamente, las causas de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y sus efectos.

Forman un **grupo fiscal**<sup>13</sup> el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como, con determinados requisitos, las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los Intermediarios Financieros, que sean residentes en territorio español, siempre que una sociedad dominante ostente una participación, directa o indirecta, al menos, del **75 por 100** del capital social de la otra u otras sociedades, denominadas sociedades dependientes, o de, al menos, el **70 por 100** del capital social, si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras sociedades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de sociedades dependientes cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

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

El art. 69 TRLIS dispone las reglas que determinan el dominio de una sociedad sobre otras a través de una **participación indirecta** en estas últimas:

1) Cuando una sociedad tenga en otra sociedad al menos el 75% de su capital social o, al menos, el 70% del capital social, si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado y, a su vez, esta segunda se halle en la misma situación respecto a una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás sociedades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el 75% o, al menos, el 70% del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje, para que la sociedad indirectamente participada

pueda y deba integrarse en el grupo fiscal y, además, será preciso que todas las sociedades intermedias integren el grupo fiscal.

2) Si en un grupo fiscal coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo fiscal de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el 75% o, al menos, el 70% del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas, siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

3) Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el 75% del capital social o, al menos, el 70% del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas, siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

Para aplicar este régimen especial, la **sociedad dominante** debe cumplir unos requisitos:

1) Debe ser una sociedad anónima limitada, comanditaria por acciones o tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al IS.

2) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

3) La participación mínima del 75 por 100 o del 70 por ciento debe ostentarla el primer día del período impositivo en que sea de aplicación el régimen de consolidación y debe mantenerse durante todo el período impositivo.

4) La sociedad dominante no puede ser a vez dependiente de otra sociedad dominante residente en territorio español, ni puede estar sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico ni de uniones temporales de empresas o al de las sociedades patrimoniales.

5) Si la entidad dominante es un establecimiento permanente de una entidad no residente, tampoco puede ser dependiente de ninguna otra entidad dominante residente en territorio español y es necesario que la entidad no residente resida en un país o territorio con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Por otro lado, **nunca podrán formar parte de un grupo fiscal**:

1) Las entidades que estén exentas de este impuesto.

2) Las entidades que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la

forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

3) Las sociedades dependientes sujetas a un tipo de gravamen del IS diferente al de la sociedad dominante.

4) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal, y

5) Las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante.

El **sujeto pasivo** es el grupo fiscal, y será su **representante** la sociedad dominante, que quedará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales –básicamente el pago del IS correspondiente al grupo– y formales que derivan de este régimen. Todas las sociedades del grupo **serán responsables solidarias**<sup>14</sup> del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

<sup>(14)</sup>Arts. 65, 66 y 82 TRLIS.

Como se ha indicado anteriormente, la **base imponible**<sup>15</sup> del grupo se forma sumando las bases imponibles individuales de las sociedades integrantes del grupo fiscal –sin incluir la compensación de las bases imponibles negativas individuales–, las eliminaciones y las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. Si la base imponible del grupo resulta positiva, se podrá compensar con las bases imponibles negativas del grupo fiscal y, en determinadas condiciones, las bases imponibles negativas individuales.

<sup>(15)</sup>Arts. 71 y 74 TRLIS.

Las bases imponibles negativas de cualquiera de las sociedades del grupo fiscal que quedara pendiente de compensar en el momento de integrarse en el grupo fiscal, podrán compensarse en la base imponible del grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad. A efectos de la compensación de bases, deben excluir de la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios que tienen la deducción del 100 por 100 por doble imposición interna de dividendos.

Ello puede limitar las posibilidades de compensación si la sociedad que obtuvo bases imponibles negativas antes de su incorporación al grupo posteriormente obtiene bases imponibles positivas y, al mismo tiempo, varias sociedades del grupo obtienen bases imponibles negativas.

El grupo también podrá aplicar la exención del art. 21 TRLIS, siempre que el grupo cumpla los requisitos establecidos en este precepto<sup>16</sup>.

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

Una vez sumadas las bases imponible individuales, debe procederse a practicar las eliminaciones y las incorporaciones que señala la ley.

Pese a su consideración de gasto contable como fondo de comercio de consolidación, el art. 71.3 TRLIS no admite, como partida fiscalmente deducible, la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que ostente, directa o indirectamente, la sociedad dominante, y la parte proporcional que dichos valores representan con relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes.

Se deberán **eliminar** de la base imponible del grupo los resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo, que son las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal<sup>17</sup>.

Por imperativo legal, no se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna del artículo 30.4 TRLIS, que tributarán sin derecho a deducción por la sociedad perceptora.

Si los dividendos intergrupo tienen derecho a esta deducción por doble imposición, con independencia del tiempo de tenencia del titular de la participación, estos dividendos son objeto de eliminación y no están sometidos a retención.

Las eliminaciones practicadas<sup>18</sup> se **incorporarán** a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros ajenos al grupo.

También deberá procederse a la incorporación de los resultados intergrupo eliminados cuando una de las sociedades intervinientes en la operación interna deje de formar parte del grupo fiscal a la base imponible del grupo correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que se produzca la separación de la sociedad. Asimismo, también se incorporará la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal que se eliminó en su momento cuando estas dejen de formar parte del grupo fiscal y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de valor. De esta manera, se permite aprovechar a la sociedad que deja de ser del grupo la base imponible negativa que no pudo ser aprovechada por el grupo, y que se compute así el gasto fiscal correspondiente.

Para adaptar la **reversión de beneficios extraordinarios** al actual régimen de **deducción por reinversión** de los mismos regulada en el art. 42 TRLIS, el art. 75 TRLIS prevé que esta deducción no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre sociedades pertenecientes al grupo fiscal. No obstante, la deducción por reinversión sí que podrá practicarse si esta se materializa en un elemento nuevo adquirido a otra sociedad del grupo.

Finalmente, hay que tener en cuenta la limitación en la **deducibilidad de gastos financieros** contemplada en el art. 20 TRLIS. Tal como indicábamos en el módulo anterior dedicado al régimen general del impuesto sobre sociedades, este precepto contempla una limitación que consiste en permitir deducir los gastos financieros netos con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, siendo, en todo caso, deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros. Este límite afecta específicamente a las entidades que forman parte de un grupo según el artículo 42

### Las eliminaciones e incorporaciones

Estas eliminaciones e incorporaciones se realizarán conforme a los criterios establecidos en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

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

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

### Ved también

Sobre la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, podéis consultar el subapartado "Limitación en la deducibilidad de gastos financieros" del módulo 2.

del Código de Comercio. En el caso de entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, el límite del 30% se referirá al grupo fiscal. No obstante, en el momento de la integración de una entidad en un grupo fiscal, los gastos financieros netos pendientes se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad. Y en el supuesto de que alguna de las entidades que integran el grupo fiscal dejaran de pertenecer a este o se produjera la extinción del mismo, los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 TRLIS, que regula los efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal. Se añade por último que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción, por superar el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite del 30%. Se establece, además, que, en el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite del 30% del beneficio operativo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Tanto el **período impositivo** como el **tipo de gravamen** aplicable al grupo fiscal son los que corresponden a la sociedad dominante<sup>19</sup>. Sobre la cuota resultante de aplicar a la base imponible del grupo el tipo de gravamen correspondiente, se podrán aplicar las bonificaciones, las deducción para evitar la doble imposición y las deducciones incentivadoras de determinadas actividades recogidas en los capítulos II, III y IV del título VI<sup>20</sup>.

<sup>(19)</sup>Arts. 76 y 77 TRLIS.

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

### Ejemplo

La sociedad A, S. A. es la sociedad dominante de un grupo formado además por las sociedades dependientes B y C. En el ejercicio X, su filial B le distribuyó unos dividendos por importe de 10.000 euros, única renta de A, y B determinó una base imponible de 50.000 euros. Además, C obtuvo una base imponible negativa de 2.000 euros. En el ejercicio anterior, el grupo determinó una base imponible negativa de 20.000 euros.

#### Tributación del grupo fiscal

- Base imponible del grupo:  $10.000 + 50.000 - 2.000 = 58.000$  euros.
- Eliminaciones: 10.000 euros por dividendos con derecho a deducción por doble imposición de dividendos.
- Base consolidada: 48.000.
- Compensación de bases imponibles negativas del grupo:  $48.000 - 20.000 = 28.000$  euros.
- Tipo de gravamen: 30%.
- Cuota a ingresar: 8.400 euros.

#### Ved también

Sobre estas deducciones y bonificaciones, podéis consultar los subapartados "Deducciones por doble imposición" y "Bonificaciones y deducciones incentivadoras" del módulo 2.

Para finalizar con la explicación del régimen de consolidación fiscal, debemos señalar las **obligaciones de información** que incumben a la sociedad dominante del grupo fiscal<sup>21</sup>, que deberá formular, a efectos tributarios, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo fiscal.

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

Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales de la sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.

Además, deberá aportarse otra **información suplementaria**:

- 1) Las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores pendientes de incorporación.
- 2) Las eliminaciones y las incorporaciones practicadas en el período impositivo debidamente justificadas en su procedencia y cuantía.
- 3) Las diferencias, debidamente explicadas, que pudieran existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo fiscal y las realizadas a efectos de la elaboración del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados.

Hay que tener en cuenta, finalmente, que la DT 13.<sup>a</sup> TRLIS recoge algunas especialidades con relación al régimen de consolidación fiscal en la constitución de grupos cuya sociedad dominante sea la entidad central de un sistema institucional de protección, en los términos de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros, así como en el caso de que el mecanismo utilizado por las cajas de ahorro sea el ejercicio indirecto de la actividad financiera.

### 3. Operaciones de reestructuración empresarial

Con esta denominación se hace referencia al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, recogido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS. Este régimen responde a la adaptación del IS español de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio, actualmente derogada y sustituida por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, aunque no se limita, como sí hace la Directiva, a operaciones de este tipo entre sociedades de distintos Estados miembros de la UE, sino que también regula las operaciones de reestructuración empresarial entre personas físicas o jurídicas residentes en territorio español.

Este régimen<sup>22</sup> se basa en el **principio de neutralidad** al conseguir que la realización de estas operaciones no tenga como consecuencia el gravamen de las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión de bienes. Estas rentas no se integran en el IS de las entidades transmitentes, ya que los bienes transmitidos se computan en la sociedad adquirente, a efectos fiscales, por el importe que tenían antes de realizar la transmisión con independencia del valor por el que se contabilicen. Su **efectiva tributación se diferirá** en el momento en el que los bienes se enajenen a terceros sujetos ajenos a estas operaciones.

<sup>(22)</sup>Arts. 83 a 96 TRLIS y arts. 42 a 45 RIS.

A las referidas operaciones de reorganización empresarial también se les aplica el principio de neutralidad con relación a otros impuestos, como son el IRPF; exención por el ITPAJD, modalidad Operaciones Societarias; en el IVA; en el IIVTNU municipal y en el IAE.

Este régimen ha sido objeto de múltiples reformas legislativas justificadas por diversos motivos, tales como restringir determinadas operaciones que se entendía que no debían beneficiarse del principio de neutralidad, adaptar la normativa a los criterios de la DGT, incorporar precisiones técnicas y también para evitar posibles colisiones con el principio comunitario de no discriminación en el caso de que alguna de las entidades intervinientes sea residente en un Estado miembro de la UE.

Las **operaciones**<sup>23</sup> que se benefician de este régimen son las operaciones de:

- **Fusión**, tanto propia, con la aparición de una nueva entidad resultante de la transmisión en bloque de los patrimonios sociales de las entidades a fusionar que se disuelven sin liquidarse, como impropia, que no da como resultado la aparición de una nueva entidad, o la fusión por absorción.

<sup>(23)</sup>Las definiciones de estas operaciones las encontraréis en el art. 83 TRLIS.

- **Escisión**, que incluye la escisión total, la escisión parcial de rama de actividad, la escisión parcial en que el patrimonio segregado está compuesto de participaciones mayoritarias en el capital social de otras entidades.
- **Aportaciones no dinerarias de rama de actividad**. Se entiende por rama de actividad el conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.
- **Canje de valores**, que permita obtener la mayoría de derechos de voto.
- **Cambio de domicilio social** de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

La ley recoge otra operación, las **aportaciones no dinerarias**<sup>24</sup>, a la que ofrece la posibilidad de acogerse a este régimen basado en la neutralidad fiscal de la operación, a pesar de que no está amparada en la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre.

(24) Art. 94 TRLIS.

Este régimen también es de aplicación a las transmisiones de activos y pasivos que se realicen en cumplimiento del Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, en concreto, a las operaciones por las que los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas deban ser aportados por las entidades de crédito a una sociedad anónima.

Finalmente, en aplicación del art. 3 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, se aplicará a las operaciones que tengan por objeto los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionados con el suelo para promoción inmobiliaria y con las construcciones o promociones inmobiliarias, correspondientes a la actividad en España de las entidades de crédito, tanto existentes a 31 de diciembre de 2011 como procedentes de la refinanciación de los mismos en una fecha posterior, y que a la referida fecha tuvieran una clasificación distinta de riesgo normal, que deberán ser aportados por las entidades de crédito a una sociedad anónima en los términos establecidos en el Capítulo II de la Ley 8/2012. Igualmente se aplicará el régimen fiscal a las operaciones que tengan por objeto aquellos otros activos adjudicados o recibidos en pago de deudas con posterioridad al 31 de diciembre de 2011, que también habrán de aportarse según lo previsto en esta Ley.

Como se ha señalado al inicio de este epígrafe, el rasgo que caracteriza a este régimen es que **no se integran en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones de bienes y derechos**<sup>25</sup> resultantes de las operaciones antes enumeradas. Es posible re-

(25) Art. 84 TRLIS.

(26) Apartado 2 del art. 84 TRLIS.

nunciar total o parcialmente al régimen de neutralidad, lo que conllevará la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión, en la transmitente, de los elementos patrimoniales transmitidos<sup>26</sup>.

Estas transmisiones las deben llevar a cabo:

- Entidades residentes en territorio español y los bienes y derechos transmitidos deben estar situados en este territorio.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero, sólo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

Por otro lado, la transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el período impositivo en que se produzca aquella, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente, minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

- Entidades residentes en territorio español que transmitan EP situados en el territorio de Estados que no sean miembros de la UE a entidades también residentes en territorio español.
- Entidades no residentes en territorio español que transmitan EP situados en él.

Al igual que en el primer supuesto, también aquí, cuando la entidad adquirente resida en el extranjero, sólo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español. Y la transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el período impositivo en que se produzca aquella, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente, minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

- Entidades residentes en territorio español que transmitan EP situados en el territorio de Estados miembros de la UE a entidades también residentes en territorio de algún Estado miembro y que revista alguna de las formas enumeradas en el anexo I, parte A, de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre, y que estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos relacionados en la parte B del anexo I de la Directiva.

En este último caso, el art. 92 TRLIS establece que la base imponible de las entidades transmitentes residentes en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el establecimiento permanente, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

También se apuntó al inicio de este epígrafe que la no inclusión de las rentas derivadas de la transmisión en la base imponible debe ir acompañada del **mantenimiento, a efectos fiscales, de los valores**<sup>27</sup> que los elementos patrimoniales transmitidos tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación.

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

Esta regla general, sin embargo, no se mantiene en los siguientes supuestos:

- En el caso de que se produzca una renuncia total o parcial al régimen (art. 84.2 TRLIS).
- En el caso en que no sea de aplicación el régimen, tomándose entonces el valor convenido por las partes con el límite del valor normal de mercado (art. 85.2 TRLIS).
- En el caso de que la entidad adquirente tenga una participación de al menos el 5 por 100 en el capital de la transmitente, siendo el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico el que se imputará a los bienes y derechos adquiridos.

Por lo que respecta a la **valoración a efectos fiscales de las acciones o participaciones recibidas por la aportación de una rama de actividad**<sup>28</sup>, esta será el valor contable de la unidad económica autónoma, corregido en el importe de las rentas que se hayan integrado, en su caso, en la base imponible de la sociedad transmitente con motivo de la operación.

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

Respecto a las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del **canje de valores**, se establece que no se integrarán en la base imponible del aportante<sup>29</sup>. De otra manera se obtendrían rentas tanto por aplicación de las disposiciones del IRPF sobre ganancias patrimoniales (art. 33 LIRPF), como por aplicación de las normas del art. 15 TRLIS sobre permutas o aportaciones no dinerarias.

<sup>(29)</sup>Del IRPF si es persona física o del IS si es persona jurídica.

#### Ved también

Sobre permutas o aportaciones no dinerarias, podéis leer el subapartado "Reglas de valoración" del módulo 2.

Esta ausencia de integración requiere el cumplimiento de una serie de requisitos:

- Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún Estado miembro de la UE o en el de cualquier otro Estado, siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.
- Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre.

El art. 87 TRLIS recoge además la valoración que se debe otorgar a los valores canjeados y los casos en los que no aplicará la norma general de no integración en la base imponible de las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores.

Dentro de este régimen se regulan las **consecuencias fiscales de que la entidad transmitente y la adquirente tengan participaciones en el capital de la otra entidad**<sup>30</sup>. El caso más habitual es que la entidad adquirente participe

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

en el capital de la entidad transmitente. A estos efectos, la ley distingue entre si la participación es significativa, lo cual se fija en una participación de al menos el 5 por 100 en el capital, o si se trata de una participación inferior.

En el primer caso, si la participación es significativa, no se integrará en la base imponible de la entidad adquirente la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente, ni la renta negativa que se ponga de manifiesto por la misma causa. Dado que estas rentas no se van a gravar en la entidad adquirente, se impide la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, respecto de estas reservas.

En el segundo caso, si la participación de la adquirente en el capital de la entidad transmitente es inferior al 5 por 100, la anulación de la participación determinará para la adquirente una renta por el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales recibidos proporcionalmente atribuible a la participación y el valor contable de ésta. Los efectos serán idénticos a los previstos para una liquidación en el art. 15.6 TRLIS.

Por su parte, el art. 90 TRLIS regula las consecuencias fiscales para las entidades adquirentes de los **patrimonios transmitidos** en virtud de las operaciones que se benefician de la aplicación del principio de neutralidad, y que se concretan en la **subrogación en los derechos y obligaciones tributarias** previamente existentes. Para ello distingue entre dos situaciones:

- Sucesión a título universal, en cuyo caso se transmiten a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Ello puede tener consecuencias en la base imponible –posibilidad de aplicar amortizaciones aceleradas, por ejemplo–, en las deducciones en la cuota –se puede subrogar en las deducciones incentivadoras de determinadas actividades pendientes– o en materia de pagos fraccionados.

- Sucesión que no sea a título universal, en este caso la subrogación se limita a los derechos y obligaciones correspondientes a los bienes y derechos transmitidos.

En materia de **subrogación**, en cuanto a la posibilidad de **compensar bases imponibles negativas**, este precepto prevé ciertas limitaciones a la **regla general** de que bases imponibles de la entidad transmitente pendientes de compensación pueden ser compensadas por la entidad adquirente en caso de sucesión universal. La razón de ser de estas **limitaciones** es evitar que las bases imponibles negativas se computen dos veces, en la entidad transmitente y en el adquirente.

Las limitaciones se pueden agrupar en dos supuestos:

#### Ved también

Sobre la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, podéis leer el subapartado "Deducciones por doble imposición" del módulo 2.

1) En el caso de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas sean miembros de un mismo grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable. Esta limitación tiene el mismo sentido que la prevista en el apartado 2 del art. 25 TRLIS, que regula de forma general la compensación de bases imponibles negativas.

2) Nunca serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades. Así se evita un doble aprovechamiento, una entidad con la dotación de provisión deducible y otra con la subrogación de la base imponible negativa.

Dado que determinadas operaciones previstas en este régimen darán lugar a la extinción de sociedades –en concreto, en los supuestos de fusión y escisión total–, el art. 91 TRLIS prevé que las **rentas realizadas por estas sociedades extinguidas se imputen** conforme lo previsto en las normas mercantiles<sup>31</sup>.

Con el fin de **evitar la doble imposición** que pudiera producirse por aplicación de las normas sobre valoración de los arts. 86, 87.2 y 94 TRLIS, se recogen disposiciones específicas<sup>32</sup>.

Los sistemas para eliminar la doble imposición son diferentes en función de la **forma en que la entidad adquirente contabilizó** las operaciones.

Así, si la entidad adquirente contabilizó los activos aportados por el valor fiscal del sujeto aportante, los beneficios distribuidos con cargo a las rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos a que se refiere el art. 30.2 TRLIS –cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad– y a la que se refiere el art. 30.5 TRLIS respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación, así como a la exención o a la deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos, cualquiera que sea el grado de participación del socio.

En el supuesto de que la forma en que contabilizó la entidad adquirente los activos aportados no le hubiera permitido evitar la doble imposición –ello se produce cuando se contabiliza el activo adquirido por un valor distinto al fiscal, que generalmente es superior a éste–, la entidad adquirente podrá practi-

#### Ved también

Respecto a la compensación de bases imponibles negativas, podéis ver el subapartado "Compensación de bases imponibles negativas" del módulo 2.

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

<sup>(32)</sup>Art. 95 TRLIS.

car en el momento de su extinción los ajustes de signo contrario a los que hubiere practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en los art. 86, 87.2 y 94 TRLIS.

Resta, por último, analizar las **obligaciones contables**<sup>33</sup> que conllevan la aplicación de este régimen y la forma en que se establece la **opción por el mismo**.

<sup>(33)</sup>Arts. 93 y 96 TRLIS; arts. 42 a 45 RIS.

Las **obligaciones contables** recogidas en el art. 93 TRLIS deben cumplimentarse en la memoria anual que forma parte de las cuentas anuales de las entidades sometidas a la contabilidad mercantil. Estas obligaciones contables incumben tanto a la entidad adquirente como a los socios, personas jurídicas, que hayan intervenido en las operaciones. Su incumplimiento se considerará infracción tributaria grave.

El art. 45 RIS recoge a su vez obligaciones de información de la entidad adquirente en el caso de que su participación en el capital de la entidad transmitente sea al menos de un 5 por 100.

Por su parte, el art. 96 TRLIS regula de forma pormenorizada **el acuerdo por el que se opta por este régimen** –distinguiendo según el tipo de operación que se va a llevar a cabo– y **la obligación de comunicarlo a la Administración tributaria**, mientras los arts. 42 a 44 RIS recogen los detalles de esta obligación, el sujeto que debe realizar la comunicación y el contenido de la misma.

Uno de los aspectos más polémicos recogidos en este precepto<sup>34</sup> es la posibilidad de que este **régimen no sea de aplicación** si la operación realizada tiene **como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal**, y se detalla que ello se entenderá así "cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."

<sup>(34)</sup>Art. 96.2 TRLIS.

Esta posibilidad de denegar la aplicación del régimen se contenía en el art. 11 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, actualmente sustituido por el art. 15 de la Directiva 2009/133/CE, de 29 de octubre, y ha sido objeto de interpretación por el TJCE en su sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-28/95 Leur-Bloem, el cual ha precisado que "el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas". Sin embargo, este precepto sigue resultando de muy difícil interpretación y precisión y ha provocado una intensa discusión sobre su alcance. En cualquier caso, la carga de la prueba sobre la falta de un motivo económico válido para la operación de reestructuración empresarial corresponde a la Administración.

En la citada sentencia, el TJCE sostuvo que las normas antifraude deben permitir la comprobación de que una operación determinada persigue un objetivo de fraude o evasión y que las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma. Recordó además que, según su propia reiterada jurisprudencia, este examen debe ser susceptible de control jurisdiccional y mantuvo que las autoridades administrativas deben aplicar estas normas antifraude de manera proporcional y nunca de forma facultativa.

Aunque no sea necesario, ya que según la LGT todas las consultas tributarias son vinculantes, el mismo art. 96.2 TRLIS contempla expresamente la posibilidad de dirigir consultas vinculantes a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas.

## 4. Otros regímenes especiales

### 4.1. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas

Las **Agrupaciones de Interés Económico españolas y europeas** están reguladas en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. Estas agrupaciones, que tienen personalidad jurídica propia y carácter mercantil, tienen como finalidad facilitar la actividad o mejorar los resultados de sus socios si actúan agrupados y no aisladamente.

Por su parte, las **Uniones Temporales de Empresas (UTE)** encuentran su regulación en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial. Estas uniones carecen de personalidad jurídica propia y se crean para facilitar la colaboración de empresarios por cierto tiempo y para una finalidad concreta (desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro).

Básicamente, su régimen tributario es el conocido como **transparencia fiscal**: en principio estas entidades no tributan por el IS pero deben imputar sus bases imponibles a sus socios o miembros, que a su vez las incluirán en las bases imponibles de sus impuestos personales.

La razón de aplicar el régimen de transparencia a estas entidades no es la misma que justifica el régimen común de transparencia, que no es otra que evitar elusiones mediante la interposición de sociedades. En este caso, la transparencia responde a la finalidad de estas entidades que no es obtener lucro para ellas mismas, sino **facilitar la actividad económica** de sus miembros o permitir una **asociación temporal**.

Las **agrupaciones de interés económico españolas**<sup>35</sup> deben imputar su base imponible, ya sea positiva o negativa, a sus **socios residentes** en España, así como las deducciones y bonificaciones y también las retenciones e ingresos a cuenta a que tenga derecho la agrupación. Además, los gastos financieros netos que, de acuerdo con el art. 20 TRLIS, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo por superar el límite establecido en dicho precepto, también deben integrarse a los socios, sin que sean deducibles por la entidad.

#### Origen del régimen

El régimen de la agrupación europea de interés económico encuentra su origen en el Reglamento 2137/1985, del Consejo, de 25 de julio, desarrollado por la citada Ley 12/1991, de 29 de abril.

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

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por el IS ni por el IRPE. Además, el importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas, salvo cuando se trate de socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, en cuyo caso se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

Por otro lado, en la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Si la agrupación tiene **socios no residentes**, será la agrupación la que se vea sometida al IS por la parte de su base imponible que les corresponda, ya que en este caso no se debe practicar imputación alguna. Las entidades no residentes que no reciben bases imponibles imputadas percibirán, al contrario que los socios residentes, dividendos y participaciones en beneficios de la agrupación y deberán tributar por éstos por el IRNR o según establezca el CDI que les sea de aplicación.

Por su parte, las **agrupaciones de interés económico europeas**<sup>36</sup> tributan igual que las españolas con las siguientes peculiaridades:

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

- No tributan por el IS.
- Si la entidad no es residente, sus socios residentes deberán integrar en su base imponible la parte correspondiente a los beneficios o pérdidas de la agrupación, aplicando para determinarlos las normas generales del IS.
- Los socios no residentes, con independencia de que la agrupación europea sea a su vez no residente o residente, quedan sujetos al IRNR únicamente si la actividad de la agrupación pudiera considerarse como un establecimiento permanente en España.

En este último caso, evidentemente, los beneficios imputados a los socios no residentes en territorio español que hayan sido sometidos a tributación en virtud de normas del IRNR no estarán sujetos a tributación por razón de su distribución.

### Ejemplo

Cuatro entidades –una de ellas no es residente en territorio español, sin EP– constituyeron una agrupación de interés económico para prestar servicios auxiliares a su actividad de componentes de automóviles. Cada uno de los socios tiene una participación del 25 por 100 en la agrupación.

Los beneficios, una vez deducidos los gastos, obtenidos por la agrupación en el ejercicio X han sido de 8.000.000 de euros.

La agrupación ha distribuido dividendos entre sus socios por importe de 2.000.000 de euros.

#### Tributación de la agrupación de interés económico

- Base imponible: 8.000.000 de euros.
- Base imponible sometida a IS: 2.000.000 de euros (no se imputa al socio no residente).
- Tipo de gravamen: 30%.
- Cuota: 600.000 euros.

#### Imputación a los socios residentes

- Imputación de base imponible: 6.000.000 de euros (2.000.000 de euros a cada uno).
- Imputación de bases de la deducción: 13.500 euros (4.500 euros a cada uno).
- Los dividendos no se integran en la base imponible de los socios, no están sujetos a retención, ni dan derecho a deducción por doble imposición de dividendos.

#### Tributación del socio no residente

- Tributa por el IRNR en concepto de 500.000 euros de dividendos percibidos.
- El tipo de gravamen aplicable es del 19% (art. 25.1.f) TRLIRNR).
- Cuota: 95.000 euros, que coincide con la retención practicada (art. 31.2 TRLIRNR).

En caso de que medie CDI con el Estado de residencia de este socio o sea de aplicación un régimen especial, habrá que estar a esto último.

Las **uniones temporales de empresas**<sup>37</sup> tributan igual que las agrupaciones españolas de interés económico, con la particularidad de que si operan en el extranjero podrán disfrutar de exención sobre las rentas obtenidas en el extranjero.

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

Las **imputaciones** que deben realizar estas entidades se efectuarán a sus socios o miembros que ostenten los derechos inherentes a su condición de tales el día de la conclusión del período impositivo de la entidad, en la proporción que resulte de la escritura de constitución o, en su defecto, a partes iguales.

A este fin, las entidades deben cumplir una serie de requisitos formales recogidos en el art. 52 TRLIS y en el art. 46 RIS.

## 4.2. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

El régimen especial para estas entidades, que afecta tanto al IS como al IVA, fue introducido por el título II de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, con la declarada intención de "estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler y dar respuesta a la necesidad social de contar con un parque de viviendas en alquiler, hoy muy limitado".

La Exposición de Motivos de esta Ley 36/2003, de 11 de noviembre, añade: "El régimen especial beneficiará a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo, y se concreta en una bonificación de la cuota impositiva que resulte de la aplicación del régimen general. De esta bonificación se beneficiarán los rendimientos obtenidos en la actividad de arrendamiento de viviendas y las ganancias derivadas de su enajenación, bajo determinadas condiciones. La bonificación se incrementa en el supuesto de viviendas alquiladas que cumplen un mayor papel social en los términos definidos por la norma, supuesto que se complementa con la tributación de la adquisición de dichas viviendas al tipo super-reducido del impuesto sobre el valor añadido". Cuestión diferente es que en la práctica este régimen especial esté realmente consiguiendo activar el mercado de la vivienda de alquiler.

Para poder disfrutar de este régimen<sup>38</sup>, las entidades deben tener como **objeto principal** el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, siendo compatible dicha actividad con otras actividades complementarias y con la transmisión de inmuebles pasado un plazo de mantenimiento obligatorio de siete años. Asimismo, será aplicable este régimen si la entidad arrienda, conjuntamente con la vivienda, trasteros, dos plazas de garaje y mobiliario accesorio, pero no locales de negocio.

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

Se trata de un régimen opcional e incompatible con los restantes regímenes especiales contenidos en el TRLIS –excepto el de consolidación fiscal, el de transparencia fiscal internacional, el de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero– y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

#### Ved también

Encontraréis la explicación de esta deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el subapartado "Bonificaciones y deducciones incentivadas" del módulo 2.

Los **requisitos** para la aplicación de este régimen se recogen en el art. 53 TRLIS:

- Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea en todo momento igual o superior a 10.
- Que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados.
- Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años.

En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, este plazo se computará desde la fecha de inicio del período impositivo en que se comunique la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, el plazo comenzará a contarse desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por la entidad que aplica este régimen especial. Y en el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, el plazo se iniciará desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por la mencionada entidad.

El incumplimiento de este requisito temporal implicará, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. En este caso, junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

- Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilidad separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose necesario para conocer la renta de cada vivienda, local o finca registral independiente.
- En caso de que desarrollen actividades complementarias a la principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del periodo impositivo, excluidas las de la transmisión de inmuebles una vez transcurrido el plazo mínimo apuntado de siete años, tengan derecho a la bonificación del artículo 54, es decir, que procedan de la actividad protegida en este régimen especial.

Este régimen especial conlleva la aplicación de **bonificaciones en la cuota**<sup>39</sup>, que suponen unos beneficios fiscales muy destacables.

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

La renta derivada del arrendamiento a bonificar se calcula por el ingreso íntegro obtenido por cada vivienda, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

La bonificación prevista es el 85% de la cuota íntegra que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, porcentaje que se eleva hasta el 90% cuando se trata de arrendamiento de viviendas adaptadas a discapacitados.

Además, las distribuciones de beneficios que perciban los socios de estas entidades y la transmisión de sus participaciones disfrutarán de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos del 30.1 TRLIS.

La opción por este régimen especial deberá comunicarse a la Administración tributaria y se aplicará en el periodo impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen.

#### Ved también

Encontraréis la explicación de esta deducción para evitar la doble imposición de dividendos en el subapartado "Deducciones por doble imposición" del módulo 2.

### 4.3. Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional

El objetivo de estos regímenes es incentivar la aportación de recursos financieros a las empresas, asumiendo los riesgos propios del socio. La Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y de sus sociedades gestoras, recoge el régimen sustantivo aplicable a estas entidades, cuya actividad consiste en proporcionar recursos a medio y a largo plazo, pero no de forma ilimitada en el tiempo. Las **sociedades de capital-riesgo** son sociedades anónimas, cuyo objeto social consiste principalmente en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras cuyos

valores no coticen en el primer mercado de la Bolsa de Valores. Por su parte, los **fondos de capital riesgo** son patrimonios administrados por una sociedad gestora que tiene el mismo objeto social que las sociedades de capital-riesgo.

Las particularidades de su régimen especial<sup>40</sup> consisten básicamente en:

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

1) La **exención parcial** de rentas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones en entidades que son propias de su objeto social. En el caso de tratarse de sociedades de mera tenencia de bienes, se exige adicionalmente que los inmuebles que representen el 85% del valor contable total de los inmuebles de la entidad participada estén afectos, ininterrumpidamente durante el tiempo de tenencia de los valores, al desarrollo de una actividad económica, en los términos de la LIRPF, distinta de la financiera o inmobiliaria.

El porcentaje de la exención varía en función del tiempo transcurrido desde su adquisición hasta su transmisión. La exención será del 99 por 100 a partir del inicio del segundo año hasta el decimoquinto inclusive, con las circunstancias excepcionales que se señalan en el apartado 1 del art. 55 TRLIS.

Excepcionalmente podrá admitirse una ampliación de este último plazo hasta el vigésimo año, inclusive, en los términos dispuestos reglamentariamente.

Esta exención parcial no se aplica si las rentas se obtienen mediante un paraíso fiscal o mediante la transmisión a una entidad vinculada, salvo excepciones.

En concreto, la exención no resultará de aplicación cuando la persona o entidad adquirente de los valores esté vinculada con la entidad de capital-riesgo o con sus socios o partícipes, o cuando se trate de un residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, salvo que el adquirente sea alguna de las siguientes personas o entidades:

- a) La propia entidad participada.
- b) Alguno de los socios o administradores de la entidad participada, y no esté, o haya estado, vinculado en los términos del artículo 16 de esta ley, con la entidad de capital-riesgo por causa distinta de la que deriva de su propia vinculación con la entidad participada.
- c) Otra entidad de capital-riesgo.

La exención tampoco resultará de aplicación a la renta generada por la transmisión de los valores que hubieran sido adquiridos, directa o indirectamente, por la entidad de capital-riesgo a una persona o entidad vinculada con la misma o con sus socios o partícipes, siempre que con anterioridad a la referida adquisición exista vinculación entre los socios o partícipes de la entidad y la empresa participada.

2) **Aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos** o de la **exención prevista en el art. 21.1 TRLIS**, independientemente del porcentaje de participación en los fondos propios de la entidad y del período de tenencia de la participación.

Los socios o partícipes de las entidades de capital-riesgo también disfrutaban de la deducción regulada en el art. 30.5 TRLIS sobre las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones re-

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

presentativas de los fondos propios de estas entidades. Si los socios o partícipes no son residentes en el territorio español<sup>41</sup>, estas rentas no se considerarán obtenidas en España y, por tanto, no quedan sujetas al IRNR.

### Ejemplo

PIMCO, S. A. está participada en un 25 por 100 por una entidad de capital-riesgo, participación que adquirió por un importe de 30.000 euros, coincidente con la suscripción.

Cuatro años después, la entidad de capital-riesgo transmite su participación a otra entidad por importe de 40.000 euros. En ese momento los fondos propios de PIMCO, S. A. son de 160.000 euros, de los que 120.000 corresponden al capital social y 40.000 a reservas.

#### Tributación de la entidad de capital riesgo

##### 1) Opción 1

- Renta por la transmisión de la participación: 10.000 euros.
- Exención del 99%:  $(10.000 - 9.900) = 100$  euros.
- Tipo de gravamen: 30%.
- Cuota correspondiente a la renta derivada de la transmisión: 30 euros.

##### 2) Opción 2

- Otra opción sería aplicarse la deducción por doble imposición interna del art. 30.5 TRLIS, lo que le permitiría deducirse de su cuota la parte de la misma correspondiente a los 10.000 euros de renta procedentes de la transmisión de su participación.

A las **sociedades de desarrollo industrial regional**<sup>42</sup> definidas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial, se les aplica el régimen de exenciones parciales y deducciones por doble imposición de dividendos que se aplican a las entidades de capital-riesgo.

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

## 4.4. Instituciones de inversión colectiva

La Ley 35/2003, de 4 de noviembre, reguladora de las instituciones de inversión colectiva, configura estas entidades como aquellas que, cualquiera que sea su objeto, capten públicamente fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos colectivamente mediante su inversión en activos financieros o de otra naturaleza. En cualquier caso, el rendimiento del inversor producto de dicha gestión debe establecerse siempre en función de los resultados colectivos.

Nunca se considerarán instituciones de inversión colectiva los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito, entidades de financiación, de seguros y demás entidades financieras sujetas a una regulación especial.

En función de los activos en los que invierten los recursos captados, las instituciones de inversión colectiva pueden ser de carácter financiero o no financiero. Son de carácter **financiero** las SIM, los FIM, los FIAMM. Tienen carácter **no financiero**, entre otros, las sociedades de inversión inmobiliaria, los fondos de inversión inmobiliaria y los fondos de titulación hipotecaria.

El art. 57 TRLIS somete al régimen especial de las instituciones de inversión colectiva a todas aquellas entidades que no estén sometidas al tipo general del IS. Están **sometidas al tipo gravamen del 1 por 100** y, por tanto, a este régimen especial, las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la normativa del IS.

De acuerdo con las letras *a)*, *b)* y *c)* del art. 28.5 TRLIS, tributarán al tipo del 1%:

**a)** Las **sociedades de inversión de capital variable** reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4. Según este precepto, el número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100, aunque reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en los que la sociedad materialice sus inversiones, a la naturaleza de los accionistas o a la liquidez de la sociedad. Asimismo, reglamentariamente podrán establecerse requisitos adicionales de distribución del capital social entre los accionistas.

**b)** Los **fondos de inversión de carácter financiero** previstos en la citada ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4. También en este supuesto, el número de partícipes en un fondo de inversión no podrá ser inferior a 100, reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en los que la IIC materialice sus inversiones, a la naturaleza de los partícipes o a la liquidez del fondo, y podrán establecerse requisitos adicionales de distribución del patrimonio entre los partícipes.

**c)** Las **sociedades de inversión inmobiliaria** y los **fondos de inversión inmobiliaria** regulados en la citada ley, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, de 100, y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento. La aplicación de los tipos de gravamen previstos en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las instituciones de inversión colectiva no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos tres años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo a que se refiere esta letra *c)* determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en este apartado, la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1%, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes. Lo establecido en este apartado, finalmente, está condicionado a que los estatutos de la entidad prevean la no distribución de dividendos.

Este régimen especial consiste básicamente en que las citadas entidades **no tendrán derecho a practicar ninguna deducción** en la cuota, **ni a la exención** de rentas en la base imponible para evitar la doble imposición internacional.

En el caso concreto de las cooperativas de crédito, de forma transitoria, durante los ejercicios 2012 a 2015, la DT 2ª de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, prevé una reducción en la base imponible que se corresponde con la retribución de las aportaciones de sus socios con cargo al exceso del Fondo de Reserva Obligatorio que se haya generado con dotaciones que superasen la obligación prevista en la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito. Debe

tenerse en cuenta que esta retribución de las aportaciones sociales no podrá situar a la entidad en un incumplimiento de la normativa de recursos propios aplicable y requerirá, en todo caso, autorización previa del Banco de España.

En lo restante quedan sometidas al régimen general del impuesto con la expresa concreción de que sí que podrán obtener la devolución, si procede, de los pagos fraccionados y de las retenciones e ingresos a cuenta soportados.

El TRLIS regula asimismo en los arts. 58 a 60 la **tributación de los socios o partícipes** de estas entidades.

Por lo que respecta a los socios o partícipes residentes o no residentes que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente en territorio español, integrarán en la base imponible del impuesto que les sea aplicable la renta, positiva o negativa, derivada de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de las últimas y, además, los beneficios que distribuyan estas entidades de inversión colectiva no darán derecho a estos socios o partícipes a deducción por doble imposición.

En el caso de sujetos pasivos del IS o del IRNR con establecimiento permanente en territorio español, que sean socios o partícipes en **instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales**, están sometidos a un régimen semejante a la transparencia fiscal. Deberán integrar en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición -salvo prueba en contrario, se presumirá, que esta diferencia es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación. En correspondencia con esta imputación de rentas, en cambio, los beneficios distribuidos por estas entidades no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación. Evidentemente, estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

Como regla específica, hay que tener en cuenta que el art. 15.4 TRLIS establece que, en el caso de las sociedades de inversión de capital variable (SICAV), el importe obtenido tanto en las reducciones de capital como en las distribuciones de la prima de emisión se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción a la cuota íntegra, y que esta medida es de aplicación no sólo a los contribuyentes del IRPF y el IS que sean accionistas de SICAV españolas, sino también a quienes lo sean de entidades equivalentes fuera de nuestras fronteras.

### Ejemplo

PILETA, S. A. es accionista de una SIMCAV, en la que tiene una participación del 0,5 por 100. En el balance de PILETA, S. A. figura el importe de la inversión de 100.000 euros, importe de la suscripción.

La SIMCAV tiene invertido su capital en diferentes entidades, las cuales, después de satisfacer el IS por las rentas obtenidas, distribuyen a la SIMCAV unos dividendos por importe 200.000 euros, que, a su vez, distribuye entre sus accionistas.

#### Tributación de la SIMCAV

- Base imponible: 200.000 euros.
- Tipo de gravamen: 1%.
- Cuota: 2.000 euros.
- Si los dividendos han sufrido retención, se deducirán de la cuota, y si esta da negativa, deberá procederse a la devolución del exceso.

#### Tributación de PILETA, S. A.

- Renta por dividendos ( $200.000 * 0,5\%$ ): 1.000 euros a integrar en su base imponible.
- No puede aplicar la deducción por doble imposición de dividendos.
- Podrá deducir de su cuota el importe de las retenciones practicadas sobre los dividendos (19%): 190 euros.

## 4.5. Minería

Es este un régimen aplicable a las entidades que realizan actividades de exploración, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales u otros recursos geológicos<sup>43</sup>, en razón de las peculiaridades que presentan estas actividades.

<sup>(43)</sup>Arts. 97 a 101 y DT 2.ª TRLIS.

Las características básicas de este régimen son **la libertad de amortización** y **la deducibilidad del factor agotamiento**.

Las entidades mineras<sup>44</sup> disfrutarán de **libertad de amortización** en relación con sus inversiones en activos mineros y con las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie durante 10 años, contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

<sup>(44)</sup>El concepto de actividad minera se recoge en las Leyes 22/1973, de 21 de julio, de Minas y Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la Ley de Minas.

El TRLIS recoge **dos modalidades** respecto de la reducción de la base imponible en las dotaciones al **factor agotamiento**.

#### Ved también

Sobre la libertad de amortización, podéis ver el subapartado "Gastos deducibles" del módulo 2.

Podrán disfrutar de la **primera modalidad** las entidades mineras que realicen el aprovechamiento de los recursos señalados en el apartado 1 del art. 98 TRLIS. En este caso, la reducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base imponible correspondiente a los aprovechamientos de los recursos mineros que permiten esta reducción.

La **segunda modalidad** corresponde a las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan nacional de abastecimiento. Estas entidades podrán optar por que

el factor de agotamiento referente a estos recursos sea de hasta el 15 por ciento del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. La dotación para el factor de agotamiento en este caso no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

Las materias primas minerales se califican como prioritarias para períodos determinados de tiempo a través de reales decretos. El Real Decreto 647/2002, de 5 de julio, declara las materias primas minerales y actividades con ellas relacionadas, calificadas como prioritarias a efectos de lo previsto en el IS.

Las cantidades que reducen la base imponible en concepto de factor agotamiento **deberán posteriormente ser invertidas**<sup>45</sup> en los gastos, trabajos e inversiones directamente relacionados con concretas actividades mineras.

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

La inversión debe efectuarse en:

- a) Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.
- b) Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.
- c) Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en los párrafos *a)*, *b)* y *d)* de este artículo, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la sección C del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la sección D, creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas, en lo relativo a minerales radiactivos, recursos geotérmicos, rocas bituminosas y cualesquiera otros yacimientos minerales o recursos geológicos de interés energético que el Gobierno acuerde incluir en esta sección, siempre que, en ambos casos, los valores se mantengan ininterrumpidamente en el patrimonio de la entidad por un plazo de 10 años.

En el caso de que las empresas de las que se suscribieron las acciones o participaciones, con posterioridad a la suscripción, realizaran actividades diferentes a las mencionadas, el sujeto pasivo deberá realizar la liquidación a que se refiere el artículo 101.1 TRLIS, o bien, reinvertir el importe correspondiente a aquella suscripción, en otras inversiones que cumplan los requisitos. Si la nueva reinversión se hiciera en valores de los mencionados en el primer párrafo, éstos deberán mantenerse durante el período que restase para completar el plazo de los 10 años.

- d) Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación.
- e) Laboratorios y equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.
- f) Actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras.

La ley además obliga al cumplimiento de unos determinados **requisitos para que la dotación al factor agotamiento reduzca la base imponible**<sup>46</sup>:

<sup>(46)</sup>Art. 100 y 101 TRLIS.

1) El importe de la dotación en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión. La inversión se entenderá efectuada cuando se hayan realizado los gastos o trabajos en que debe concre-

tarse la inversión o se haya recibido el inmovilizado. En caso de **incumplirse este requisito**, ya sea por incumplimiento del plazo de 10 años, ya sea por inversión inadecuada, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.

2) Las cuentas de reservas de la entidad minera deberán incrementarse en cada período impositivo en el importe que redujo la base imponible en este concepto. Sólo podrá disponerse libremente de estas reservas en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o una vez transcurridos 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.

3) El sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción del importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a esta y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de aquella. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.

Por otra parte, en el caso de **liquidación de la entidad**, el importe pendiente de aplicación del factor de agotamiento se integrará en la base imponible en la misma forma y con los mismos efectos previstos si se incumple el requisito relativo al plazo y a la modalidad de la inversión del importe de la dotación. Otro tanto se aplicará en los casos de **cesión o enajenación** total o parcial de la explotación minera y en los de **fusión o transformación** de entidades, salvo que la entidad resultante, continuadora de la actividad minera, asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio disfrutado por la entidad transmitente o transformada, en los mismos términos en que venía figurando en la entidad anterior.

Además, estas inversiones no podrán acogerse a las deducciones incentivadoras de determinadas actividades recogidas en el TIRLIS.

#### 4.6. Investigación y explotación de hidrocarburos

En este caso, el régimen especial<sup>47</sup> se aplica a sociedades cuyo objeto social exclusivo sea la exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamiento subterráneos de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos, y es muy similar, en cuanto a contenido y a razón de ser, al régimen especial aplicable a la minería, pero, evidentemente, adaptado y especificado para las actividades señaladas relacionadas con los hidrocarburos.

#### Ved también

Podéis ver estas deducciones en el subapartado "Bonificaciones y deducciones incentivadoras" del módulo 2.

<sup>(47)</sup>Arts. 102 a106 y DT 2ª TRLIS.

El contenido de este régimen se centra en la **deducibilidad del factor agotamiento**, en la **amortización de inversiones inmateriales y gastos de investigación** y en una regulación propia de la **compensación de bases imponibles negativas**.

El **ámbito subjetivo** de aplicación de este régimen lo constituyen, como se ha apuntado antes, las sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos naturales.

Estos podrán ser líquidos o gaseosos, y estarán en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España, en los términos de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

La DT 2.ª TRLIS dispone que este régimen, en lo dispuesto para actividades de investigación y explotación de hidrocarburos, será aplicable a las entidades con permiso de investigación y concesiones de explotación que sigan rigiéndose por la Ley 21/1974, de 27 de junio, de Régimen Jurídico para la Investigación y Explotación de Hidrocarburos.

La **reducción en la base imponible en concepto de factor agotamiento** que pueden aplicarse las entidades acogidas a este régimen será una de las dos siguientes, a elección de la entidad:

- O bien el 25 por ciento del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y de la prestación de servicios de almacenamiento, con el límite del 50 por ciento de la base imponible.
- O bien el 40 por ciento de la cuantía de la base imponible previa a esta reducción.

También pueden acogerse a esta reducción las sociedades de transporte, almacenamiento, depuración y venta de los productos extraídos.

Como en el caso del régimen especial de la minería, las **cantidades destinadas al factor de agotamiento deberán invertirse en determinadas actividades**<sup>48</sup>.

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

Estas actividades, con los requisitos recogidos en el art. 103 TRLIS, son:

- La exploración, investigación y explotación de yacimientos o de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que se desarrollen en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos en el plazo de 10 años. Se considerarán gastos de este tipo los realizados en una concesión y que se refieran a trabajos para la localización y perforación de una estructura capaz de contener o almacenar hidrocarburos, distinta a la que contiene el yacimiento que dio lugar a la concesión de explotación otorgada.

- El abandono de campos y el desmantelamiento de plataformas marinas en el plazo de 10 años.

El **incumplimiento** de este requisito, así como la liquidación de la entidad o de cambio de su objeto social, la cesión o enajenación total o parcial, fusión o transformación de la entidad, dará lugar a los mismos efectos y con las mismas salvedades previstos en el régimen especial de la minería. Igualmente, tampoco en este caso las inversiones podrán acogerse a las deducciones incentivadoras de determinadas actividades recogidas en el TIRLIS.

Una peculiaridad de este régimen es la **amortización prevista para inversiones inmateriales y gastos de investigación**. El régimen especial de amortización es aplicable a los activos intangibles y gastos de naturaleza investigadora realizados en permisos y concesiones vigentes, caducados o extinguidos.

Se incluyen en este concepto los trabajos previos geológicos, geofísicos y sísmicos y las obras de acceso y preparación de terrenos, así como los sondeos de exploración, evaluación y desarrollo y las operaciones de reacondicionamiento de pozos y conservación de yacimientos.

Estos activos, desde el momento de su realización, podrán amortizarse con una cuota anual máxima del 50 por 100. Como no se determina un período máximo de amortización, no será posible aplicar una amortización mínima.

Por su parte, los elementos tangibles del activo podrán ser amortizados, siguiendo el criterio de "unidad de producción", si se formula un plan de amortización que sea aceptado por la Administración.

Por último, para estas entidades el TRLIS prevé un **régimen peculiar de compensación de bases imponibles negativas**, según el cual, se compensarán mediante el procedimiento de reducir las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo anual del 50 por ciento de cada una de aquellas, sin que se prevea ningún límite temporal.

Respecto al régimen especial, tanto en materia de amortizaciones como de compensación de bases imponibles negativas, debéis tener en cuenta lo dispuesto en la DT 2.<sup>a</sup> TRLIS.

#### 4.7. Transparencia fiscal internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional<sup>49</sup> reúne las características propias de la derogada transparencia fiscal y responde, asimismo, a la misma finalidad: **combatir la elusión** de la tributación que le correspondería a un sujeto que interpone una sociedad entre él y las rentas que, de otra manera, percibiría él directamente.

#### Ved también

Para más información sobre el régimen especial de la minería, podéis ver el subapartado "Minería" de este módulo.

#### Ved también

Sobre la amortización según el plan aprobado por la Administración podéis ver el subapartado "Gastos deducibles" del módulo 2.

<sup>(49)</sup>Art. 107 TRLIS.

En el caso de la **transparencia fiscal internacional**, la técnica de la transparencia se **limita a rentas** procedentes de determinadas actividades o fuentes de renta y que obtienen **entidades situadas en territorios de baja tributación**.

La mayoría de los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno incluyen técnicas tributarias con efectos semejantes a la transparencia fiscal para combatir las pérdidas recaudatorias que producen las entidades conocidas como CFC (*controlled foreign corporation*) situadas en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación.

Las **entidades quedarán sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional** si cumplen los siguientes requisitos:

1) Evidentemente, debe tratarse de entidades no residentes en el territorio español, y además, situadas en territorios en los que paguen, en concepto de un impuesto análogo al IS español, menos del 75 por 100 de lo que correspondería pagar por alguna de las rentas percibidas, si éstas tributasen en España.

2) Estar controladas por contribuyentes residentes en España. Los criterios que determinan el control están recogidos en la letra a) del art. 107.1 TRLIS, son mucho más amplios que una participación mayoritaria en el capital social de la entidad no residente y se remiten a los vínculos recogidos en el art. 16.2 TRLIS.

Las sociedades contribuyentes residentes en España, por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 TRLIS, deben tener una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última. Se indica, además, que la participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español, y que el importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

3) Obtener básicamente rentas derivadas de actividades financieras o inmobiliarias, en determinadas condiciones, siempre que no demuestren que los valores que poseen se dedican a una verdadera actividad empresarial. Es decir, que se trata de las rentas que suelen obtener las entidades conocidas como de mera tenencia de bienes o de cartera.

La aplicación de este régimen exige, por otro lado, que las **rentas obtenidas por la entidad residente en el territorio de baja tributación procedan de:**

- La titularidad de inmuebles o de derechos reales sobre los mismos –excepto que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a una entidad vinculada no residente.

- La participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad o de la cesión a terceros de capitales propios –con las excepciones recogidas en el apartado b) del art. 107.2 TRLIS.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles o de derechos reales sobre los mismos y de títulos valores.
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios –salvo los directamente relacionados con actividades de exportación– realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas y residentes en España, en la medida en que dichas relaciones pueden determinar la existencia de gastos, fiscalmente deducibles, para la residente en España.

Los tres primeros tipos de rentas enunciados no se incluirán en la base imponible del contribuyente residente cuando procedan de entidades en las que la entidad transparente tenga en ellas una participación, directa o indirecta, superior al 5 por 100, participación para cuya gestión dispone de una organización adecuada de medios personales y materiales y si el 85 por 100 de los ingresos obtenidos por las entidades participadas derivan de actividades empresariales. Tampoco se imputarán estas rentas en el caso de que la suma de sus importes sea inferior al 15% de la renta total o al 4% de los ingresos totales de la entidad transparente.

El régimen de la transparencia fiscal internacional consiste básicamente en que los **resultados de la entidad no residente se imputarán al contribuyente residente en España** que ostente su control, en proporción a su participación en los resultados de la entidad transparente y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social, los fondos propios o los derechos de voto, computando en todo caso tanto su participación directa como indirecta. Esta imputación tiene el límite de que nunca se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente<sup>50</sup>. Debéis además tener en cuenta que se imputan únicamente los beneficios, no las pérdidas.

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

El importe de estas rentas se calculará de acuerdo con las normas del IS<sup>51</sup>.

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

**No procederá la imputación<sup>52</sup>** de estas rentas cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de las entidades residentes en España. Dado que estas rentas se imputan a los partícipes residentes de estas entidades no residentes, no se integrarán en la base imponible de los contribuyentes por impuestos españoles los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que ya haya sido incluida en la misma.

<sup>(52)</sup>Apartados 4 y 8 del art. 107 TRLIS.

El **período impositivo**<sup>53</sup> al que **imputarse las rentas** será aquel en que haya concluido el ejercicio social de la entidad no residente –que no podrá tener una duración superior a los 12 meses– o, alternativamente, a elección del contribuyente, aquel en que se aprueben las cuentas, siempre que no hubieran transcurrido más de 6 meses de su conclusión.

(53) Art. 107.6 TRLIS.

Una vez imputadas las rentas, los partícipes podrán **deducir de su cuota íntegra**<sup>54</sup> los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible, así como el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible. Estas deducciones no podrán exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

(54) Art. 107.9.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

En cuanto a las **obligaciones formales** que incumben a los partícipes residentes que hayan procedido a imputar en su base imponible estas rentas, conjuntamente con la declaración por el impuesto sobre la renta que les corresponda (IRPF o IS), deberán incluir los siguientes datos de la entidad transparente:

- Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- Relación de administradores.
- Balance y cuenta de pérdidas y ganancias; importe de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.
- Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

Por último, hay que destacar que, dado que este régimen puede llegar a presentar obstáculos incompatibles con la libertad de establecimiento que prevé el art. 43 del TCE, tal y como viene interpretando el TJCE el alcance de esta libertad en relación con las regulaciones de la imposición directa de los Estados miembros de la Unión Europea, la **transparencia fiscal internacional no se aplicará**<sup>55</sup> en el caso de que la entidad no residente sea a su vez **residente en un Estado miembro de la Unión Europea**, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

(55) Art. 107.15 TRLIS.

### Ejemplo

CONLAPA, S. A., residente en territorio español y sujeta al IS, ostenta una participación del 50 por 100 en el capital de ABECE, entidad residente en Suiza, cuyo patrimonio está formado por:

- 20.000 bonos al portador emitidos por un banco suizo, que produjeron una renta de 300.000 euros en el ejercicio.
- El 50 por 100 de una sociedad de cartera residente asimismo en Suiza, que determinó unas rentas en el ejercicio por importe de 200.000 euros y pagó en concepto de impuestos 20.000 euros. La entidad de cartera abonó a ABECE en concepto de dividendos a cuenta 50.000 euros.
- Un inmueble situado en la costa francesa, por cuyo arrendamiento ha obtenido unos ingresos de 80.000 euros, le ha supuesto unos gastos de mantenimiento y conservación por importe de 7.000 euros. En concepto de impuestos municipales franceses ha debido pagar 3.000 euros.

Los impuestos satisfechos por ABECE en Suiza en concepto de un impuesto de naturaleza análoga al IS han ascendido a 70.000 euros.

#### Imputaciones a practicar a CONLAPA, S. A.

1) La entidad ABECE reúne todas las características necesarias para quedar sometida al régimen de transparencia fiscal internacional, ya que CONLAPA, S. A. tiene por sí sola una participación del 50 por 100 en su capital.

El tipo de gravamen del impuesto de naturaleza análoga al IS que paga en Suiza asciende a cerca del 17 por 100, de manera que si ABECE hubiera quedado sometida al IS, habría satisfecho un importe por este concepto de unos 130.000 euros aproximadamente (aplicando el tipo de gravamen general del 30% previsto en el TRLIS). El impuesto suizo supone, por tanto, una tributación ligeramente superior al 50% de lo que correspondería pagar en España por el IS, pero en cualquier caso, claramente inferior al 75% de esta última cantidad.

Por otra parte, todas las rentas obtenidas por ABECE son imputables a CONLAPA, S. A.: apartados *a)* y *b)* art. 107.2 TRLIS.

2) La imputación de estas rentas se hará en CONLAPA, SA por la mitad de su importe, de acuerdo con su participación en el capital de ABECE.

- Por las rentas derivadas de los bonos al portador debe integrar en su base imponible la cantidad de 150.000 euros.
- Debe integrar la mitad de los dividendos obtenidos por ABECE: 25.000 euros.
- Por las rentas inmobiliarias debe integrar en su base imponible como ingreso 40.000, y como gastos deducibles los de mantenimiento y conservación (3.500 euros) y los impuestos locales (1.500 euros).
- La parte del impuesto satisfecho por ABECE en Suiza en concepto de un impuesto análogo al IS correspondiente a las rentas imputadas será deducible de la cuota íntegra de CONLAPA, S. A.:
  - 150.000 euros por las rentas derivadas de los bonos.
  - 25.000 euros por los dividendos.
  - 35.000 euros por las rentas derivadas del arrendamiento (40.000 - 5.000 de gastos deducibles).
  - rentas positivas imputadas a CONLAPA S.A. 210.000 euros.
  - Tipo de gravamen: 17 por 100.
  - Impuesto suizo deducible de la cuota íntegra: 35.700 euros.

#### 4.8. Determinados contratos de arrendamiento financiero

Tal como tuvimos ocasión de explicar en el apartado 2) del subapartado "Gastos deducibles" del módulo "Impuesto sobre sociedades: Régimen general", al cual nos remitimos, en determinados contratos de arrendamiento financiero (*leasing*) la entidad arrendataria puede **deducir la parte de las cuotas de**

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

**arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien en concepto de amortización**, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables<sup>56</sup>.

"En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato".

Art. 115.6 TRLIS

En todos los supuestos, la cantidad a deducir por el concepto mencionado no puede ser superior al **resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien<sup>57</sup>**, siendo deducible el exceso en los períodos sucesivos, respetando igual límite.

<sup>(57)</sup> Este resultado debe ser multiplicado por 1,5 si se trata de empresas de reducida dimensión, tal como hemos indicado en el apartado "Empresas de reducida dimensión" de este mismo módulo.

<sup>(58)</sup> El procedimiento para tramitar la solicitud de aplicación de este régimen especial se detalla en el art. 49 RIS.

La Ley del Impuesto establece los siguientes **requisitos** para la aplicación de este régimen<sup>58</sup>:

1) Los contratos deben tener una duración mínima de 2 años cuando tienen por objeto bienes muebles, y de 10 años cuando tienen por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

2) Las cuotas de arrendamiento financiero deben aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella.

3) El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien debe permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual, en los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011. Sin embargo, este último requisito no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien, aunque el importe anual de la parte de esas cuotas en dichos períodos no podrá exceder del 50 por 100 del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 por 100 de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales<sup>59</sup>.

<sup>(59)</sup> DT 30.ª TRLIS.

Se consigue de esta manera una **amortización acelerada** del bien adquirido, difiriendo su tributación en el tiempo.

En este sentido, tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, y la misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el **duplo del coeficiente de amortización lineal** según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

El TRLIS indica, por último, que en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable.

#### 4.9. Entidades de tenencia de valores extranjeros

Con la finalidad de atraer inversión exterior a España y de fomentar las inversiones españolas en el extranjero, el TRLIS contempla un régimen especial y opcional para las denominadas **Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE)**, también conocidas como **sociedades holding**<sup>60</sup>. Las ETVE son sociedades cuyo objeto social comprende la actividad de **gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en el territorio español**, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales<sup>61</sup>.

Las ETVE deben cumplir los siguientes requisitos:

- 1) Los valores o participaciones deberán ser nominativos.
- 2) Las entidades sometidas a los regímenes especiales de Agrupación de Interés Económico o de Unión Temporal de Empresas, no podrán acogerse a dicho régimen.
- 3) Necesaria organización de medios materiales y personales, es decir, que exista una persona encargada de esta gestión y que tenga poder o control efectivo sobre la entidad.

#### Ved también

Si consultáis el subapartado "Gastos deducibles" correspondiente al módulo 2, podréis acceder a un ejemplo práctico de este régimen especial.

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

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

4) Mención en la memoria del importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a éstas.

5) Obligación de facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir con sus obligaciones fiscales.

Para poder optar al régimen hay que presentar una **comunicación** al Ministerio de Hacienda, siendo aplicable el régimen especial a partir del periodo impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos antes de que se comunique la renuncia al régimen<sup>62</sup>.

**En ningún caso pueden acogerse** a este régimen especial las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, ni tampoco las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que en el mismo tiempo de al menos 90 días del ejercicio social más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, excepto que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no cumplan las condiciones anteriores o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50% del capital, así como cuando los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Desde un punto de vista tributario, el régimen permite la **exención de los dividendos o las rentas procedentes de participaciones en beneficios de sociedades extranjeras, así como de las plusvalías generadas por la transmisión de dichas participaciones**, con determinados requisitos y siempre que las mencionadas rentas hayan sido **objeto de tributación en el país de origen** y la sociedad participada no esté situada en un paraíso fiscal.

En primer lugar, los **dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes** en territorio español, así como las rentas derivadas de la **transmisión de estas participaciones**, no se integrarán en la base imponible de la ETVE siempre que cumplan con las condiciones de la exención para evitar la doble imposición económica internacional (art. 21 TRLIS), esto es, posesión de una **participación mínima del 5 por 100** en dichas entidades de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sean exigibles los dividendos o participaciones en beneficios, aunque en este supuesto específico se permite también la aplicación de la exención en caso de posesión de una **participación no inferior a 6 millones de euros**<sup>63</sup>. Además, en aplicación de los requisitos de la exención para evitar la doble imposición económica internacional, también en este caso la entidad no residente de la que se reciben dividendos ha de resultar **gravada en el territorio de su resi-**

#### Art. 116.1 TRLIS

Dado que la redacción del art. 116.1 TRLIS se refiere a entidades "cuyo objeto social **comprenda** la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes", se permite que la ETVE pueda continuar realizando otras actividades empresariales distintas sometidas al régimen general del IS.

<sup>(62)</sup>Art. 116.2 TRLIS y art. 41 RIS.

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

#### Ved también

El régimen de la exención para evitar la doble imposición económica internacional se explica en el subapartado "Rentas exentas" del módulo 2.

**dencia por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS español**, debiendo corresponder los dividendos al ejercicio de actividades empresariales en el extranjero.

El TRLIS se preocupa también por concretar el **régimen fiscal al cual se someten los beneficios distribuidos** por las ETVE<sup>64</sup>:

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

1) Si el socio es persona jurídica residente en España (incluido un establecimiento permanente), los beneficios percibidos darán derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos del art. 30 TRLIS.

2) Si el socio es persona física residente en España, los beneficios distribuidos se entenderán obtenidos en España y estarán por tanto sujetos a tributación. En el supuesto de que las rentas exentas obtenidas por la ETVE con cargo a las cuales se distribuye el dividendo hayan sido gravadas en el extranjero, será de aplicación la deducción por doble imposición internacional regulada en la LIRPF.

3) Si el socio es persona física o jurídica no residente, el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español y por tanto, no estará sujeto a tributación en nuestro país.

Por último, también se recoge el régimen fiscal al que se someten las **rentas obtenidas en la transmisión de las participaciones** que se poseen de una ETVE, así como también en el caso de separación del socio o liquidación de la entidad. Este régimen fiscal es distinto en función de cuál sea el perceptor de las participaciones<sup>65</sup>.

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

1) Cuando el preceptor de la participación sea una **entidad o un establecimiento permanente que tributa por el IS**, la renta gozará de la deducción por doble imposición interna de plusvalías de acuerdo con el artículo 30 TRLIS. No obstante, será aplicable la exención para evitar la doble imposición económica internacional del artículo 21 TRLIS a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes en relación con las cuales la ETVE cumpla los requisitos del mencionado precepto.

2) Cuando el preceptor sea una **entidad o persona física no residente**, no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas del artículo 21 TRLIS o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes de acuerdo con dicho precepto.

En cuanto a los requisitos formales, hay que tener en cuenta que la entidad de tenencia de valores deberá mencionar en la **memoria** el importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a estas, así como facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir con sus obligaciones.

### **Ejemplo**

TRADIS, S. A. es una ETVE con una participación del 50 por 100 sobre una entidad no residente, PETRA, S. A., valorada en 3.000.000 de euros. Esta última entidad distribuye dividendos a sus socios por un valor de 500.000 euros.

A su vez, COTOS, S. A., residente en España, es titular del 4 por 100 de las acciones de TRADIS, S. A., y por ellas obtiene unos dividendos de 60.000 euros. Más tarde, COTOS, S. A. decide vender sus acciones de TRADIS, S. A. a una sociedad residente en España, TUFUS, S. A. Estas acciones habían sido adquiridas por COTOS, S. A. por un valor de 1.000.000 de euros, y son vendidas a TUFUS, S. A. por 1.200.000 euros. De la renta (plusvalía) obtenida por esta transmisión, 50.000 euros se corresponde con diferencias de valor imputables a las participaciones que tiene TRADIS, S. A. en la entidad no residente PETRA, S. A.

Más adelante, TRADIS, S. A. transmite su participación en PETRA, S. A. por 5.000.000 de euros a MATAS, S. A., entidad residente en territorio español.

Renta de TRADIS, S. A.:

- Dividendos distribuidos por la entidad no residente PETRA, S. A.: 500.000 euros \* 50 por 100 de participación = 250.000 euros. Esta renta está exenta (art. 117 TRLIS), siempre que TRADIS, S. A. cumpla los requisitos de una ETVE contemplados en el art. 116 TRLIS.
- Plusvalía por la transmisión a MATAS S.A. de la participación en PETRA, S. A.: 5.000.000 – 3.000.000 = 2.000.000 de euros. Esta renta también está exenta (art. 117 TRLIS), siempre que TRADIS, S. A. cumpla los requisitos de una ETVE contemplados en el art. 116 TRLIS.

Renta de COTOS, S. A.:

- Dividendos distribuidos por TRADIS, S. A., que es una ETVE (art. 118.1 TRLIS): 60.000 euros. Por este tipo de renta, COTOS, S. A. puede practicar la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos del art. 30 TRLIS. Dado que su porcentaje de participación en TRADIS, S. A. es inferior al 5 por 100, le corresponde aplicar en su liquidación una deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos:  $(60.000 * 30 \text{ por } 100) * 50 \text{ por } 100 = 9.000$  euros.
- Plusvalía por la transmisión a TUFUS, S. A. de su participación en TRADIS, S. A. (art. 118.2 TRLIS):  $1.200.000 - 1.000.000 = 200.000$  euros. Al ser la entidad adquirente (TUFUS, S. A.) una sociedad residente en España, del total de 200.000 euros, una parte, 50.000 euros, estará exenta (exención para evitar la doble imposición económica internacional del art. 21 TRLIS), por constituir esta cantidad la parte de la renta obtenida que se corresponde con diferencias de valor imputables a las participaciones de la ETVE (TRADIS, S. A.) en entidades no residentes (PETRA, S. A.). El resto de plusvalía ( $200.000 - 50.000 = 150.000$  euros) gozará de la deducción por doble imposición interna de plusvalías (art. 30 TRLIS), en los mismos términos señalados anteriormente (deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos):  $(150.000 * 30 \text{ por } 100) * 50 \text{ por } 100 = 22.500$  euros.

## **4.10. Entidades parcialmente exentas**

Este régimen especial se aplica a un grupo de entidades que gozan de **exención** por el IS, pero únicamente **por una parte de sus rentas**.

En primer lugar, hay que hacer mención a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que cumplen los requisitos previstos en el art. 3 de la **Ley 49/2002, de 23 diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo**<sup>66</sup>, que se hallan exentas parcialmente del IS en los términos del título II de la citada ley.

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

Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este título II de la Ley 49/2002<sup>67</sup> en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca, y una vez ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta ley y mientras no se **renuncie** a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

<sup>(67)</sup>Art. 14 Ley 49/2002.

Estas entidades sin ánimo de lucro están **exentas del IS por las rentas derivadas de su objeto social o finalidad específica sin realización de explotaciones económicas**<sup>68</sup>: donativos recibidos para colaborar en los fines de la entidad; cuotas satisfechas por sus asociados, colaboradores o benefactores; subvenciones; rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, y rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos.

<sup>(68)</sup>Art. 6 Ley 49/2002.

También están **exentas** las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres; las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad, y las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados del art. 6 de la Ley 49/2002.

En relación con las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad, se dispone que los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Por el contrario, la **renta generada por la realización de las explotaciones económicas** tributa con normalidad en el IS, salvo la proveniente de las actividades enumeradas en el art. 7 de la Ley 49/2002, que también está exenta.

Según dispone el precepto indicado, están **exentas del IS** las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

a) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a conti-

nuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- Protección de la infancia y de la juventud.
- Asistencia a la tercera edad.
- Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a ex reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.
- Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

**b)** Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

**c)** Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

**d)** Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

**e)** Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

**f)** Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

**g)** Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del impuesto sobre el valor añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

**h)** Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

**i)** Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

**j)** Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

**k)** Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.

**l)** Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto los 20.000 euros.

De esta manera, la **base imponible del IS** correspondiente a estas entidades se compone únicamente de las **rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas**, no siendo deducibles además determinados gastos<sup>69</sup>:

<sup>(69)</sup>Art. 8 Ley 49/2002.

1) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

2) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

3) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Sobre esta base imponible se aplica un **tipo de gravamen del 10 por 100**<sup>70</sup>.

<sup>(70)</sup>Art. 10 Ley 49/2002.

Por último, a las obligaciones contables y de retención se someten únicamente las rentas no exentas, aunque la **obligación de declarar**<sup>71</sup> se extiende también a las rentas exentas, y el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002<sup>72</sup> determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el IS, los tributos locales y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

<sup>(71)</sup>Arts. 11 a 13 Ley 49/2002.

<sup>(72)</sup>Art. 14 Ley 49/2002.

Hay otro conjunto de entidades que se benefician del **régimen especial dispuesto en los arts. 120 a 122 TRLIS**. Se trata del **resto de entidades e instituciones sin ánimo de lucro**<sup>73</sup> no incluidas en la Ley 49/2002 anteriormente señalada; las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores; los fondos de promoción de empleo; las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, y la entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

<sup>(73)</sup>Art. 9.3 TRLIS.

El régimen de exención de las rentas de las entidades que se acaban de señalar es **más restrictivo** que el dispuesto en la Ley 49/2002. Únicamente se benefician de **exención**<sup>74</sup> las siguientes rentas:

<sup>(74)</sup>Art. 121.1 TRLIS.

1) Las que procedan de la realización de las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

A efectos de la aplicación de este régimen a la entidad de derecho público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de explotaciones económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el ente público Puertos del Estado.

2) Las derivadas de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

3) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad. Estas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y, a excepción de que su vida útil por aplicación de los porcentajes de amortización sea inferior, deberán mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.

Por otro lado, la transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

Por el contrario, para estas entidades sometidas al régimen especial del TRLIS **no están exentas**<sup>75</sup> las rentas obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas, las derivadas del patrimonio mobiliario o inmobiliario, ni los incrementos de patrimonio diferentes a los citados anteriormente.

<sup>(75)</sup>Art. 121.2 TRLIS.

Para el cálculo de la **base imponible** del IS correspondiente a estas entidades, compuesta por la suma de las rentas no exentas, no son deducibles los gastos señalados en el régimen general del impuesto en el art. 14 TRLS ni tampoco los imputables exclusivamente a las rentas exentas y las cantidades que constituyan aplicación de resultados.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

A la cifra resultante se le aplicará, con carácter general, un **tipo de gravamen del 25%**<sup>76</sup>.

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

Hay que tener en cuenta, finalmente, que la **obligación de declarar** que incumbe a estas entidades se extiende también a las rentas exentas, y que dicha obligación de declarar **cesará cuando la entidad cumpla tres requisitos**<sup>77</sup>:

(77) Art. 136.3 TRLIS.

- Que sus ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen los 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

### Ejemplo

Una fundación, sometida al régimen especial de los arts. 120 a 122 TRLIS, obtiene las siguientes rentas:

- 6.000 euros en concepto de donativos para la realización de sus actividades.
- Subvenciones estatales por un valor de 100.000 euros.
- 8.000 euros en concepto de dividendos por unas acciones de una empresa petrolera.
- 15.000 euros de plusvalía por la transmisión de un local destinado a las actividades propias de la fundación.
- 20.000 euros por el cobro de matrículas a los alumnos que reciben un servicio de educación especial, incluido en el objeto o finalidad específica de la fundación.
- 3.000 euros de beneficio como resultado de la venta por un importe neto de 15.000 euros de objetos de decoración realizados por los alumnos.

### Rentas exentas

1) 6.000 euros en concepto de donativos para la realización de sus actividades: letra *a*) del art. 121.1 TRLIS.

2) Subvenciones estatales por un valor de 100.000 euros: letra *a*) del art. 121.1 TRLIS.

### Rentas no exentas

1) 8.000 euros en concepto de dividendos por unas acciones de una empresa petrolera: art. 121.2 TRLIS.

2) 15.000 euros de plusvalía por la transmisión de un local destinado a las actividades propias de la fundación: art. 121.2 TRLIS. Esta renta estaría exenta únicamente si el precio de venta se hubiera destinado a nuevas inversiones relacionadas con el objeto o finalidad específica de la fundación –letra *c*) del art. 121.1 TRLIS.

3) 20.000 euros por el cobro de matrículas a los alumnos que reciben un servicio de educación especial, incluido en el objeto o finalidad específica de la fundación: arts. 121.2 y 121.3 TRLIS.

4) 3.000 euros de beneficio como resultado de la venta por un importe neto de 15.000 euros de objetos de decoración realizados por los alumnos citados: arts. 121.2 y 121.3 TRLIS.

Base imponible: 8.000 + 15.000 + 20.000 + 3.000 = 46.000 euros.

Cuota: 46.000 euros \* 25 por 100 = 11.500 euros.

#### 4.11. Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, reguladas en la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, o en la legislación autonómica correspondiente, son **sujetos pasivos** del IS<sup>78</sup>. Se reconoce, no obstante, a favor de estas entidades un **régimen tributario especial**<sup>79</sup>, que dota a las mismas de beneficios fiscales en dos ámbitos: **base imponible** y **tipo de gravamen**.

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

<sup>(79)</sup>Art. 123 TRLIS.

La **base imponible** del IS correspondiente a estas comunidades se **reducirá** en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a **inversiones** que efectivamente se realicen con destino a la **conservación, mejora, protección, acceso y servicios** destinados al uso social al que el monte esté destinado, así como a la **financiación de obras de infraestructura y servicios públicos** de interés social. El disfrute de esta reducción exige que la aplicación del beneficio se efectúe en el **propio período impositivo o en los tres siguientes**, y la Administración tributaria, en la comprobación del destino de las inversiones indicadas, podrá solicitar los informes que precise de las administraciones autonómicas y locales competentes<sup>80</sup>.

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

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de la cuota íntegra correspondiente a los beneficios no aplicados efectivamente a las inversiones descritas, junto con los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho plazo.

En todo caso, los beneficios podrán aplicarse en un plazo superior al indicado<sup>81</sup>, siempre que en dicho plazo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el sujeto pasivo y sea aceptado por la Administración tributaria en los términos que se establezcan reglamentariamente.

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

En segundo lugar, el TRLIS establece que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común tributarán al **tipo impositivo preferente del 25 por 100**<sup>82</sup>.

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

Destacar, por último, dos aspectos importantes de este régimen especial:

1) Que las comunidades titulares de montes vecinales **no están obligadas a presentar declaración**<sup>83</sup> en aquellos períodos impositivos en que concurran conjuntamente tres circunstancias: que no obtengan ingresos sometidos al impuesto, que la entidad no incurra en gasto alguno, y que la entidad no realice la inversión objeto de reducción en la base imponible.

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

2) Que el TRLIS también recoge la integración en el IRPF de las **cantidades efectivamente distribuidas por la comunidad a sus partícipes o miembros**, en concepto de rendimientos de capital mobiliario por la participación en los

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

fondos propios de entidades (art. 25.1 LIRPF), que están sometidas en este impuesto al tipo proporcional previsto en la LIRPF para la base liquidable del ahorro<sup>84</sup>.

#### 4.12. Entidades navieras en función del tonelaje

Se trata en este caso de un régimen especial opcional que permite tributar por la renta derivada de la explotación de buques, tanto propios como arrendados, mediante la aplicación de un **régimen de estimación objetiva**<sup>85</sup>.

(85) Arts. 124 a 128 TRLIS.

El régimen consiste en determinar la **base imponible** que se corresponde con la explotación o titularidad de los buques que reúnan una serie de requisitos, mediante la **aplicación a las toneladas de registro neto de cada uno de dichos buques de una escala que expresa en euros un importe diario por cada 100 toneladas**.

Los buques cuya explotación posibilita la aplicación del citado régimen deben reunir los siguientes **requisitos**:

- a) Estar gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea. A estos efectos, se entiende por gestión estratégica y comercial la asunción, por el propietario del buque o por el arrendatario, del control y riesgo de la actividad marítima o de trabajos en el mar.
- b) Ser aptos para la navegación marítima y estar destinados exclusivamente a actividades de transporte de mercancías, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar, sin perjuicio de lo establecido en la letra c siguiente.
- c) Tratándose de buques destinados a la actividad de remolque, será necesario que menos del 50% de los ingresos del período impositivo procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto. Caso de buques con actividad de dragado, será necesario que más del 50% de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos, alcanzando este régimen exclusivamente a esta parte de su actividad.

Respecto de las entidades que cedan el uso de estos buques, este requisito se entenderá cumplido cuando justifiquen que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple aquellos porcentajes en cada uno de los períodos impositivos en los que fuere aplicable este régimen a aquellas entidades.

Los buques destinados a la actividad de remolque y de dragado deberán estar registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea.

No podrá, en cambio, aplicarse este régimen cuando la totalidad de los buques no estén registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea, ni tampoco podrán acogerse al presente régimen los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades pesqueras o deportivas, ni los de recreo<sup>86</sup>.

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

La aplicación de este régimen debe abarcar a la **totalidad de los buques del solicitante**<sup>87</sup> que cumplan los requisitos y para la aplicación de la escala se **excluirán** los días en los que no estén operativos los buques como consecuencia de reparaciones. Además, como regla general, la renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la **transmisión de un buque afecto** a este régimen se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el régimen de estimación objetiva señalado<sup>88</sup>, y se **prohíbe la compensación de bases imponibles negativas**<sup>89</sup> derivadas del resto de actividades de la entidad naviera o pendientes de compensar en el momento de la aplicación de este régimen especial.

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

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

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

La determinación de la parte de base imponible que corresponda al resto de actividades del sujeto pasivo se realizará aplicando el **régimen general**<sup>90</sup> del impuesto, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de ellas. Dicha parte de base imponible estará integrada por todos los ingresos que no procedan de actividades acogidas al régimen y por los gastos directamente relacionados con la obtención de aquellos, así como por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades.

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

Indicar, finalmente, algunas especialidades<sup>91</sup> más respecto del régimen general del IS que presenta la declaración de estos sujetos:

<sup>(91)</sup>Arts. 126 a 128 TRLIS y arts. 50 a 52 RIS.

- 1) La exclusión de las **deducciones y bonificaciones** en la cuota íntegra.
- 2) El cómputo de los **pagos fraccionados** que deben efectuarse.
- 3) El ámbito de **aplicación** del régimen, el procedimiento de **solicitud** del mismo, y las consecuencias de la **renuncia o incumplimiento** por parte del sujeto pasivo.

#### 4.13. Entidades deportivas

El TRLIS incluye un último régimen especial del IS con el fin de indicar cuáles son las consecuencias fiscales que se derivan de la **transformación de los clubes de fútbol en sociedades anónimas deportivas (SAD)**<sup>92</sup>.

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

El régimen se limita a indicar únicamente que **no se integrarán en la base imponible** del impuesto los **incrementos de patrimonio** que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la **adscripción del equipo profesional a una SAD de nueva creación**, siempre que se ajuste plenamente a la normativa vigente<sup>93</sup> en esta materia.

<sup>(93)</sup>Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y Reales Decretos 1084/1991, de 5 de julio, y 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades Anónimas Deportivas.

Se añade, por otro lado, que la SAD debe calcular los **futuros incrementos o disminuciones de patrimonio y las amortizaciones** correspondientes a los bienes y derechos de la adscripción, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que hubieran resultado aplicables al club deportivo que adscriba el equipo profesional.

La SAD se **subrogará también en los derechos, obligaciones y responsabilidades** de naturaleza tributaria de los que era titular el mencionado club, **asumirá el cumplimiento de las cargas y requisitos** necesarios para continuar en el disfrute de beneficios fiscales, y en **ningún caso se entenderá transmitido a ella el derecho a la compensación de pérdidas**.

#### 4.14. Cooperativas

A diferencia de los regímenes especiales vistos hasta el momento, el régimen tributario aplicable<sup>94</sup> a las cooperativas no se encuentra regulado en el TRLIS, sino que **mantiene su regulación en otro cuerpo normativo**.

<sup>(94)</sup>Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

A efectos fiscales se distinguen entre tres tipos de cooperativas: las cooperativas **no protegidas**, las **protegidas** y las **especialmente protegidas**.

#### Entidades e instituciones sin ánimo de lucro

También el régimen correspondiente a determinadas entidades e instituciones sin ánimo de lucro se ubica fuera del TRLIS, en la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, tal como podéis comprobar en el subapartado "Entidades parcialmente exentas" de este módulo.

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (arts. 35, 36, 39, 40 y DA 3a.), recoge asimismo especialidades tributarias para las cooperativas de segundo grado, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, las cooperativas de crédito y las cooperativas de trabajo asociado.

El Real Decreto 1345/1992 de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas, recoge el régimen tributario de los grupos de cooperativas.

Expuesto de forma muy somera, el régimen aplicable a las **cooperativas protegidas y a las cooperativas especialmente protegidas** consiste en que **deben calcular dos bases imponibles**: en una deben integrar los resultados cooperativos, es decir, aquellos que derivan del desarrollo de la actividad cooperativizada que constituye el objeto de la cooperativa, y en la otra se computan los resultados extracooperativos.

Son **ingresos cooperativos**<sup>95</sup>:

<sup>(95)</sup>Art. 17 Ley 20/1990.

- 1) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.
- 2) Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- 3) Las subvenciones corrientes.
- 4) Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.
- 5) Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
- 6) Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

Por su parte, son **gastos deducibles**<sup>96</sup>:

<sup>(96)</sup>Art. 18 Ley 20/1990.

- 1) El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de Trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la Cooperativa, estimados por su valor de mercado conforme a lo dispuesto en el art. 15 Ley 20/1990, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.
- 2) Las cantidades que las cooperativas destinen con carácter obligatorio al fondo de educación y promoción.
- 3) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el fondo especial regulado por el art. 85.2.c) de la Ley General de Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.

Como **gastos no deducibles**<sup>97</sup> se recogen:

<sup>(97)</sup>Art. 20 Ley 20/1990.

- 1) Las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes.
- 2) El exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado determinado conforme a lo dispuesto en el art. 15 Ley 20/1990.

Para la determinación de los **rendimientos extracooperativos**<sup>98</sup> se considerarán como ingresos de esta naturaleza:

<sup>(98)</sup>Art. 21 Ley 20/1990.

- 1) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.
- 2) Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- 3) Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa. Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las secciones de crédito de las cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de cooperativas de crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas.

También se consideran **resultados extracooperativos** los incrementos y disminuciones patrimoniales, definidos como las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, conforme a lo dispuesto en el TRLIS.

No obstante, no se considerarán incrementos patrimoniales:

- a) Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al fondo de reserva obligatorio.
- b) La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.
- c) Los resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.
- d) No tendrán la consideración de disminución patrimonial las reducciones del capital social por baja de los socios.

Entre las **especialidades**<sup>99</sup> establecidas para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas deben destacarse:

<sup>(99)</sup>Arts. 15 y 33.3 Ley 20/1990.

- Las normas especiales para la valoración de las operaciones cooperativizadas, entre otros supuestos.
- Las normas especiales para la valoración de las operaciones cooperativizadas, entre otros supuestos.

El **tipo de gravamen**<sup>100</sup> que se aplica a los resultados cooperativos es del 20 por 100, mientras que a los resultados extracooperativos se les aplica el tipo general del IS, esto es, el 30 por 100.

<sup>(100)</sup>Art. 33.2 Ley 20/1990 y 28.3 TRLIS.

Las cooperativas especialmente protegidas disfrutaban además de una **bonificación adicional**<sup>101</sup> del 50 por 100 de la cuota íntegra del IS, correspondiente tanto a resultados cooperativos como extracooperativos.

<sup>(101)</sup>Art. 34.2 Ley 20/1990.

#### 4.15. Régimen fiscal de Canarias

La normativa reguladora de este régimen tampoco se recoge en el TRLIS.

Las especialidades del régimen especial canario en materia de IS se centran en una serie de **incentivos fiscales** dirigidos a estimular las **inversiones en territorio canario**.

La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, contempla una serie de **beneficios fiscales** para inversiones efectuadas en Canarias y bonificaciones para determinadas empresas situadas en Canarias:

- la **reserva para inversiones en Canarias**<sup>102</sup>: consiste en la reducción de la base imponible del IS que pueden aplicarse los sujetos pasivos, de las cantidades de sus beneficios que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen allí a la reserva para inversiones.
- el **régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales situadas en Canarias**<sup>103</sup>: se trata de una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.

<sup>(102)</sup>Art. 27 Ley 19/1994.

<sup>(103)</sup>Art. 26 Ley 19/1994.

Se pueden beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

- la **bonificación prevista para las empresas navieras**<sup>104</sup>: estas empresas pueden practicar una bonificación del 90 por 100 de la porción de la cuota del IS después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición.

<sup>(104)</sup>Art. 74 Ley 19/1994.

El título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, recoge la regulación de la **Zona Especial Canaria** (ZEC). Los arts. 42 a 52 de esta ley regulan el régimen fiscal de la ZEC, que por lo que respecta al IS, se caracteriza por aplicar un **tipo de gravamen especial**

por tramos aplicable a la parte de la base imponible que corresponda a rentas derivadas de operaciones realizadas efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. Las agrupaciones europeas de interés económico...

- a) no tributan por el IS.
- b) tributan por el IRNR o según establezca el CDI que les sea de aplicación.
- c) disfrutan de exención sobre las rentas obtenidas en el extranjero.

2. Las entidades que tengan por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas situadas en el territorio español y que arrienden u ofrezcan en arrendamiento viviendas que hayan construido, promovido o adquirido...

- a) quedan fuera del ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- b) no pueden aplicar ninguna deducción en la cuota.
- c) gozan de una bonificación en la cuota del 85 por 100, si cumplen determinados requisitos.

3. En el régimen de las sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional, la exención parcial del 99 por 100 de las rentas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones en entidades que son propias de su objeto social...

- a) es aplicable siempre que la transmisión se produzca a partir del primer año de tenencia computado desde el momento de adquisición y hasta el decimoquinto, inclusive.
- b) es aplicable siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición y hasta el vigésimo, inclusive.
- c) se aplica con carácter alternativo a la deducción regulada en el art. 30.5 TRLIS sobre las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas de los fondos propios de estas entidades.

4. Las instituciones de inversión colectiva...

- a) tributan al tipo de gravamen del 1 por 100.
- b) se someten al régimen de transparencia fiscal internacional.
- c) pueden aplicar deducciones en la cuota.

5. La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios...

- a) es aplicable a todos los regímenes especiales del IS.
- b) es aplicable a todos los regímenes especiales del IS.
- c) Las dos anteriores respuestas son incorrectas.

6. En la base imponible de la liquidación del IS correspondiente al régimen de consolidación fiscal...

- a) se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna.
- b) se deberán eliminar de la base imponible del grupo los resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.
- c) las eliminaciones practicadas no se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal en ningún caso.

7. Las aportaciones no dinerarias...

- a) pueden beneficiarse del régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.
- b) no pueden beneficiarse del régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.
- c) están amparadas en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

8. En el régimen especial de la minería, la reducción de la base imponible en las dotaciones al factor agotamiento...

- a) no podrá exceder del 30 por 100 en todos los casos.
- b) no podrá exceder del 15 por 100 en todos los casos.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es correcta.

9. La compensación de bases imponibles negativas en el régimen especial de Investigación y explotación de hidrocarburos...

- a) se realiza en un importe máximo anual del 50 por 100.
- b) no está permitida.
- c) se limita a un plazo de 4 años.

10. El régimen de transparencia fiscal internacional...

- a) se aplicará en el caso de que la entidad no residente sea a su vez residente en un Estado miembro de la Unión Europea, a menos que resida en un territorio calificado como paraíso fiscal.
- b) no se aplicará en el caso de que la entidad no residente sea a su vez residente en un Estado miembro de la Unión Europea, a menos que resida en un territorio calificado como paraíso fiscal.
- c) no se aplicará en el caso de que la entidad no residente sea a su vez residente en un Estado miembro de la Unión Europea, aunque resida en un territorio calificado como paraíso fiscal.

11. Para el cálculo de la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores prevista en el régimen de empresa de dimensión reducida...

- a) se incluyen los deudores que individualmente tienen cubierto el riesgo de insolvencia, y también aquellos deudores cuya dotación no es fiscalmente deducible.
- b) se incluyen los deudores que individualmente tienen cubierto el riesgo de insolvencia, y también aquellos deudores cuya dotación no es fiscalmente deducible.
- c) no se incluyen los deudores que individualmente tienen cubierto el riesgo de insolvencia, ni aquellos deudores cuya dotación no es fiscalmente deducible.

12. El régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros permite la exención de los dividendos o las rentas procedentes de participaciones en beneficios de sociedades extranjeras, así como de las plusvalías generadas por la transmisión de dichas participaciones...

- a) siempre que las mencionadas rentas no hayan sido objeto de tributación en el país de origen y la sociedad participada no esté situada en un paraíso fiscal.
- b) siempre que las mencionadas rentas hayan sido objeto de tributación en el país de origen y la sociedad participada no esté situada en un paraíso fiscal.
- c) siempre que las mencionadas rentas no hayan sido objeto de tributación en el país de origen y la sociedad participada esté situada en un paraíso fiscal.

13. En el régimen especial de Entidades parcialmente exentas dispuesto en los arts. 120 a 122 TRLIS, gozan de exención...

- a) las rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad.
- b) las rentas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.
- c) las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones a título oneroso, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

14. La exclusión de las deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra se produce...

- a) en el régimen de las entidades deportivas.
- b) en el régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- c) en el régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje.

15. En el IS, una cooperativa protegida...

- a) aplica a los resultados cooperativos un tipo de gravamen del 20 por 100 y una bonificación adicional del 50 por 100 de la cuota íntegra.
- b) aplica a los resultados cooperativos un tipo de gravamen del 20 por 100 y ninguna bonificación adicional en la cuota íntegra.
- c) aplica a los resultados cooperativos un tipo de gravamen del 35 por 100 y una bonificación adicional del 50 por 100 de la cuota íntegra.

**Casos prácticos**

## 16. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

CONSTRUMAT, S. A. tiene como objeto social la venta y el arrendamiento de viviendas, locales de negocio y plazas de garaje. En el año *X*, esta empresa vende unas viviendas y obtiene una plusvalía de 175.000 euros, alquila otras viviendas y obtiene unas rentas de 200.000. Al cabo de tres años estas viviendas arrendadas son vendidas a otra empresa.

Esta empresa ofrece durante un ejercicio un total de 8 viviendas en arrendamiento que tienen cada una de ellas 175 metros cuadrados.

Con otras entidades, CONSTRUMAT, S. A. constituye una UTE con el fin de promover una actividad inmobiliaria determinada.

## 17. Operaciones de reestructuración empresarial

BLANCO, S. A., residente en España, transmite un EP que tiene en Holanda a la empresa NEGRO, S. A., residente en Italia, obteniendo una plusvalía de 350.000 euros. En sus diez años de funcionamiento, el EP había obtenido pérdidas por valor de 1.000.000 de euros en los últimos cinco ejercicios y beneficios de 400.000 euros en los primeros cinco ejercicios. NEGRO, S. A. deviene titular del 10 por 100 de las acciones de BLANCO, S. A., mediante la compra de las mismas por un valor de 5.000.000 euros, siendo su valor contable de 3.000.000 euros.

## 18. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

a) FRUCTISA, S. A. inicia su actividad el 1 de mayo del año *X*. La cifra de negocios correspondiente al período impositivo de este año asciende a 5.000.000 de euros. ¿Está sometida esta sociedad anónima al régimen especial de empresas de reducida dimensión en el año de inicio de su actividad?

b) FRUCTISA, S. A. compra un local en noviembre del año *X* por un precio de 600.000 euros y un coeficiente máximo de amortización según tablas del 3 por 100, afectándolo de inmediato a la actividad. ¿Qué régimen de amortización fiscal es aplicable a este inmueble? ¿Procede realizar algún ajuste fiscal extracontable en la liquidación del IS?

## 19. Entidades parcialmente exentas

Una fundación sometida al régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002, obtiene las siguientes rentas:

- 6.000 euros en concepto de donativos para la realización de sus actividades.
- subvenciones estatales por un valor de 100.000 euros.
- 8.000 euros en concepto de dividendos por unas acciones de una empresa petrolera.
- 15.000 euros de plusvalía por la transmisión de un local destinado a las actividades propias de la fundación.
- 20.000 euros por el cobro de matrículas a los alumnos que reciben un servicio de educación especial, incluido en el objeto o finalidad específica de la fundación.
- 3.000 euros de beneficio como resultado de la venta por un importe neto de 15.000 euros de objetos de decoración realizados por los alumnos.

## 20. Cooperativas

Una cooperativa de trabajo asociado obtiene las siguientes rentas:

- 600.000 euros procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.
- 7.000 euros en concepto de intereses procedentes de la participación de la cooperativa como socio en otra cooperativa.
- 4.000 euros derivados de participaciones en el capital social de una sociedad anónima.
- 100.000 euros por las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- 300.000 euros de plusvalía por la venta de maquinaria afectada la actividad cooperativa.
- 15.000 euros de aportaciones voluntarias de los socios al capital social destinadas al fondo de reserva obligatorio.

Esta cooperativa ha soportado los siguientes gastos:

- 200.000 euros de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios.
- 10.000 euros distribuidos entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes.
- 300.000 euros pagados por las prestaciones de trabajo de los socios.
- 30.000 euros por la adquisición de mobiliario de oficina 5 años después de haber iniciado su actividad y haberse inscrito en el Registro de Cooperativas.

## Solucionario

### Ejercicios de autoevaluación

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 lugar, para que CONSTRUMAT, S. A. pueda optar por el régimen especial debe tener como objeto principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español – con independencia de que las viviendas pertenezcan a la empresa por construcción, promoción o adquisición–, por lo que sería posible la inclusión en el objeto social de CONSTRUMAT, S. A. de la venta de viviendas, siempre y cuando esta última actividad tenga la consideración de actividad "secundaria" –art. 53.1 TRLIS. En nuestro supuesto, el arrendamiento de viviendas no es la actividad principal a los efectos del régimen especial del IS, porque la renta obtenida con la misma (200.000 euros) no alcanza el 55% de las rentas totales del período (175.000 euros por la venta de viviendas + 200.000 euros por el arrendamiento de viviendas = 375.000 euros), quedándose en un porcentaje del 53,33%. Por lo tanto, con la concurrencia de esta situación no sería aplicable a nuestra sociedad el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas –art. 53.2.e) TRLIS. En el hipotético caso de que hubiera sido aplicable el mencionado régimen al supuesto, debería haberse excluido de la bonificación dispuesta en el art. 54 TRLIS a la parte de la cuota derivada del arrendamiento de los locales de negocio –tercer párrafo del art. 53.1 TRLIS.

Por otro lado, también sería causa de exclusión del régimen especial que aquí se contempla la realización de una operación como la venta de las viviendas arrendadas al cabo de 3 años de haberse iniciado el alquiler, puesto que se requiere un período mínimo de permanencia de 7 años –art. 52.2.c) TRLIS. En caso de haber sido aplicable el régimen especial, la realización de esta venta prematura hubiera implicado, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido, de manera que, junto a la cuota del período impositivo en el que se hubiera producido el incumplimiento de la condición legal, debería haberse ingresado el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, hubieran resultado procedentes –último párrafo del art. 53.2.c) TRLIS.

Finalmente, también es causa de exclusión de régimen especial el hecho de que únicamente sean 8 las viviendas arrendadas, puesto que para el ejercicio de la opción se requiere un mínimo de 10 viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento –art. 53.2.a) TRLIS. Además, el TRLIS también exige que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados –art. 53.2.b) TRLIS–, límite que tampoco cumple la empresa de nuestro supuesto, al alcanzar la superficie de cada una de las viviendas arrendadas la cifra de 175 metros cuadrados.

En cuanto a la constitución de la UTE, el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas es incompatible con el régimen especial de las UTE y con el resto

de regímenes especiales, excepto el de consolidación fiscal, el de transparencia fiscal internacional y el de las operaciones de reestructuración empresarial –art. 53.4 TRLIS–, por lo que esta circunstancia constituye un nuevo impedimento para el ejercicio de la opción por el régimen especial que nos ocupa.

17. El supuesto planteado entra dentro del ámbito de aplicación de este régimen especial, caracterizado por el hecho de que no se integran en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones de bienes y derechos resultantes de las operaciones –art. 84 TRLIS.

Más en concreto, se trata de una operación realizada por una entidad residente en territorio español (BLANCO, S. A.) que transmite un EP situado en el territorio de un Estado miembro de la UE (Holanda) a una entidad (NEGRO, S. A.) también residente en territorio de algún Estado miembro (Italia), que podrá beneficiarse del régimen siempre y cuando revista alguna de las formas enumeradas en el anexo I, parte A, de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre, y que estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos relacionados en la parte B del anexo I de la Directiva –letra *d*) del art. 84.1 TRLIS. En este supuesto concreto, el art. 92 TRLIS establece que la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español (BLANCO, S. A.) se incrementará en el importe del exceso de las pérdidas sobre los beneficios imputados por el EP, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo. En el caso que nos ocupa, BLANCO, S. A. debería incrementar su base imponible del IS en 600.000 euros, que es el resultado de la diferencia entre las pérdidas (1.000.000 de euros) y las ganancias (400.000 euros) incluidas en las cuentas de su EP situado en Holanda durante los últimos 10 años, aunque siendo la plusvalía obtenida con la transmisión únicamente de 350.000 euros, el incremento señalado se limitará a esta última cantidad.

Por otro lado, la no inclusión de las rentas derivadas de la transmisión en la base imponible de BLANCO, S. A. debe ir acompañada del mantenimiento, a efectos fiscales, de los valores que los elementos patrimoniales transmitidos tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, a los efectos de la tributación que operará en esta última si se vuelven a transmitir dichos elementos –art. 85 TRLIS. Sin embargo, esta regla no se mantiene en nuestro supuesto, porque la entidad adquirente (NEGRO, S. A.) tiene una participación de al menos el 5 por 100 en el capital de la transmitente (BLANCO, S. A.) –en concreto, un 10 por 100–, siendo el importe de la diferencia de 2.000.000 de euros entre el precio de adquisición de la participación (5.000.000 de euros) y su valor teórico (3.000.000 de euros) el que se imputará a los bienes y derechos adquiridos –art. 89.3 TRLIS.

18.a) El límite de cifra de negocios para beneficiarse de este régimen especial se sitúa en 10.000.000 de euros. En el supuesto planteado, debemos elevar al año del importe neto de la cifra de negocios cuando la actividad se desarrolla durante un plazo inferior (art. 108.2 RLIS). La cifra de negocios de 5.000.000 de euros de FRUCTISA, S. A. corresponde únicamente a 8 meses de actividad durante el año *X*, por lo que la cifra de negocios a tener en cuenta realmente debe calcularse proporcionalmente a lo que correspondería en 12 meses:  $(5.000.000 * 12)/8 = 7.500.000$  euros. Por tanto, la sociedad anónima se somete a este régimen especial por estar su cifra de negocios por debajo de 10.000.000 de euros.

b) FRUCTISA, S. A. puede aplicar el régimen de libertad de amortización al local adquirido, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 109 TRLIS, siempre que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que el local entra en funcionamiento (en nuestro caso, entre el 1 de mayo del año *X* y el 1 de mayo del año *X* + 2), la plantilla media de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses. En este supuesto, la sociedad anónima no podría aplicar la libertad de amortización sobre el total de la adquisición (600.000 euros), sino sólo sobre la parte de la inversión que resulte de aplicar 120.000 euros por el incremento de plantilla calculado con dos decimales. No siendo posible optar por la regla de libertad de amortización prevista en el art. 110 TRLIS (inversiones de escaso valor), dada la elevada cuantía de la inversión, la segunda posibilidad consiste en la aplicación del régimen de amortización del inmovilizado material nuevo que recoge el art. 111 TRLIS, de acuerdo con el cual la amortización fiscal resultante sería:  $600.000 * (3 \text{ por } 100 * 2) = 36.000$  euros. Siendo entonces la amortización contable únicamente de 18.000 euros ( $600.000 * 3 \text{ por } 100$ ), en la liquidación del IS correspondiente a esta empresa de reducida dimensión procedería efectuar un ajuste fiscal negativo por la diferencia de 18.000 euros ( $36.000 - 18.000$ ).

#### 19. Rentas exentas:

a) 6.000 euros en concepto de donativos para la realización de sus actividades: letra *a*) del art. 6.1.º Ley 49/2002.

b) Subvenciones estatales por un valor de 100.000 euros: letra *c*) del art. 6.1.º Ley 49/2002.

c) 8.000 euros en concepto de dividendos por unas acciones de una empresa petrolera: art. 6.2.º Ley 49/2002.

d) 15.000 euros de plusvalía por la transmisión de un local destinado a las actividades propias de la fundación: art. 6.3.º Ley 49/2002.

e) 20.000 euros por el cobro de matrículas a los alumnos que reciben un servicio de educación especial, incluido en el objeto o finalidad específica de la fundación: art. 7.7.º Ley 49/2002.

f) 3.000 euros de beneficio como resultado de la venta por un importe neto de 15.000 euros de objetos de decoración realizados por los alumnos citados: art. 7.11.º o 7.12.º Ley 49/2002.

**Rentas no exentas:** 0 euros

Base Imponible: 0 euros

Cuota: 0 euros x 10 por 100 = 0 euros

**Nota:** la comparación de este resultado con el obtenido en el ejemplo práctico del subapartado "Entidades parcialmente exentas" del presente módulo revela con claridad las importantes diferencias en materia de exenciones que se producen en el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro reguladas en la Ley 49/2002 y el régimen especial de entidades parcialmente exentas dispuesto en los arts. 120 a 122 TRLIS.

20. La Cooperativa de Trabajo Asociado tiene la consideración de cooperativa especialmente protegida –arts. 7 a) y 8 Ley 20/1990.

Para el cálculo de la base imponible del IS hay que separar los resultados cooperativos (aquellos que derivan del desarrollo de la actividad cooperativizada que constituye el objeto de la cooperativa) y los resultados extracooperativos.

Son resultados cooperativos los siguientes:

a) 600.000 euros procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios: art. 17.1 Ley 20/1990.

b) 7.000 euros en concepto de intereses procedentes de la participación de la cooperativa como socio en otra cooperativa: art. 17.5 Ley 20/1990.

c) 100.000 euros por las cuotas periódicas satisfechas por los socios: art. 17.2 Ley 20/1990.

Los gastos deducibles en relación con estos ingresos cooperativos son:

a) 200.000 euros de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios: art. 18.1 Ley 20/1990.

b) Las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes (10.000 euros) tienen la consideración de gasto no deducible: art. 20 Ley 20/1990.

c) 300.000 euros pagados por las prestaciones de trabajo de los socios: art. 18.1 Ley 20/1990.

d) La adquisición de mobiliario de oficina 5 años después de haber iniciado su actividad y haberse inscrito en el Registro de Cooperativas (30.000 euros) no es gasto deducible. Al igual que en el régimen general del IS, el gasto deducible lo constituye la amortización futura del mobiliario, y en este caso la cooperativa no gozará del beneficio de la libertad de amortización, por exigir la ley que la adquisición se realice en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas.

El total de ingresos netos cooperativos (ingresos cooperativos – gastos deducibles) es:  $(600.000 + 7.000 + 100.000) - (200.000 + 300.000) = 707.000 - 500.000 = 207.000$  euros.

Sobre esta base imponible compuesta por resultados cooperativos se aplica el tipo de gravamen del 20 por 100 –letra a) del art. 33.2 Ley 20/1990–:  $207.000 * 20 \text{ por } 100 = 41.400$  euros.

Por su parte, los resultados extracooperativos son:

a) 4.000 euros derivados de participaciones en el capital social de una sociedad anónima: art. 21.2 Ley 20/1990.

b) 300.000 euros de plusvalía por la venta de maquinaria afectada a la actividad cooperativa: art. 22.1 Ley 20/1990.

c) Las aportaciones voluntarias de los socios al capital social destinadas al fondo de reserva obligatorio (15.000 euros) no se consideran incrementos patrimoniales: letra *a*) del art. 22.2 Ley 20/1990.

El total de ingresos extracooperativos es:  $4.000 + 300.000 = 304.000$  euros.

Sobre esta base imponible compuesta por resultados extracooperativos se aplica el tipo de gravamen general del 30 por 100 –letra *b*) del art. 33.2 Ley 20/1990–:  $304.000 * 30 \text{ por } 100 = 91.200$  euros.

La cuota íntegra del IS correspondiente a esta cooperativa se compone de la suma de las dos cuotas obtenidas: 41.400 euros (resultados cooperativos) + 91.200 euros (resultados extracooperativos) = 132.600 euros.

En su condición de cooperativa especialmente protegida, corresponde aplicar sobre esta cuota íntegra una bonificación del 50 por 100 –art. 34.2 Ley 20/1990–:  $132.600 - (132.600 * 50 \text{ por } 100) = 66.300$  euros. Si esta cooperativa cumpliera los requisitos recogidos en la DA 4.ª Ley 20/1990 (50 por 100 o más de socios minusválidos que acrediten que se hallaban en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa) la deducción ascendería al 90 por 100 de la cuota íntegra durante los 5 primeros años de actividad social.

## Abreviaturas

**CDI** *m* sigla Convenio para evitar la doble imposición

**DGT** *f* sigla Dirección General de Tributos

**EP** *m* sigla Establecimiento permanente

**FIAMM** *m* sigla Fondo de inversión en activos del mercado monetario

**FIM** *m* sigla Fondo de inversión mobiliaria

**IAE** *m* sigla Impuesto sobre actividades económicas

**IIVTNU** *m* sigla Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

**IRNR** *m* sigla Impuesto sobre la renta de no residentes

**IRPF** *m* sigla Impuesto sobre la renta de las personas físicas

**IS** *m* sigla Impuesto sobre sociedades

**ITPAJD** *m* sigla Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

**IVA** *m* sigla Impuesto sobre el valor añadido

**LIRPF** *f* sigla Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre

**PYME** *f* sigla Pequeña y mediana empresa

**RIS** *m* sigla Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

**S. A.** *f* sigla Sociedad anónima

**SAD** *f* sigla Sociedad anónima deportiva

**SIM** *f* sigla Sociedad de inversión mobiliaria

**SIMCAV** *f* sigla Sociedad de inversión de capital variable

**TIC** *f* sigla Tecnologías de la información y de la comunicación

**TJCE** *m* sigla Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

**TRLIRNR** *m* sigla Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo

**TRLIS** *m* sigla Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

**TRLSA** *m* sigla Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre

**UE** *f* sigla Unión Europea

**UTE** sigla Unión Temporal de Empresas

**ZEC** *f* sigla Zona especial canaria

## Bibliografía

**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, núms. 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". En: 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* (tomo 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". En: Marrero Rodríguez, M. I.; Rocha Martín, J. (coord.) (2009). *Horizontes matemáticos*. Santa Cruz de Tenerife: Universidad de la Laguna.

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

**Autores varios** (1996). *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades*. Madrid: XL Semana de Estudios de Derecho Financiero.

**Autores varios** (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.

**Autores varios** (2003). *Régimen fiscal de las Fundaciones y Entidades no lucrativas*. Madrid: UNED Difusión y Ventas.

**Autores varios** (2005). *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades*. Madrid: CISS-WoltersKluwer.

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

**Berruete Revuelta, J.** (2003). "Incentivos fiscales para las Empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades". En: 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". En: 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". En: Autores varios (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).

**Calderón Carrero, J. M.** (2011). "Reflexiones al hilo del STJUE X Holding BV sobre el régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, la "importación" de pérdidas extranjeras y el Derecho de la Unión Europea". *Crónica tributaria* (núm. 138).

**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).

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "Régimen fiscal especial aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y de canje de valores: su compatibilidad con los principios de libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales". *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia* (núm. 21).

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "Notas sobre el régimen fiscal especial aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las denominadas operaciones de fusión impropia". *Quincena fiscal* (núm. 12).

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "Fusiones y escisiones en el Impuesto sobre Sociedades: cuestiones conflictivas". *Carta tributaria. Monografías* (núm. 18).

**Calvo Vérguez, J.** (2012). "La tributación de los grupos de sociedades transfronterizas en el impuesto sobre sociedades a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria". *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia* (núm. 25).

**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).

**Cazorla Prieto, L. M.; Blázquez Lidoy, A.** (2011). "Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 4/2002 e impuesto sobre sociedades". En Cazorla Prieto, L.M. (dir.), *Fundaciones: problemas actuales y reforma legal*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

**Corona Romero, E.; Bejarano Vázquez, V.** (2011). "El Impuesto sobre Sociedades en cuentas anuales consolidadas". *Partida doble*(núm. 229).

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

**Cruz Amorós, M.** (2003). "Régimen de las Entidades no lucrativas y del Mecenazgo". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (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*. Valencia: Tirant lo Blanch.

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

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

**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". En: 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". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Fernández López, R. I.** (2011). "La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* (núm. 344).

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

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

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

**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*. Valencia: 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". En: 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*. Valencia: Tirant lo Blanch.

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

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

**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*. Córdoba: Desclee.

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

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

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

**Nebot Lozano, F.; Tato Plá, F.** (2003). "Régimen fiscal de la Minería y de la Explotación de Hidrocarburos". En: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (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". *CI-RIEC – Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* (núm. 54).

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

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

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

**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". En: 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". En: Autores varios (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* (3.ª 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". En: 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". En: 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*. Valencia: CISS (publicación en hojas intercambiables).

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

**Villaverde Gómez, M. B.** (2011). "El régimen fiscal de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre Sociedades tras sus últimas modificaciones". *Quincena Fiscal* (núm. 10).

**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).

