
Impost sobre societats. Règims especials

PID_00252389

Esteban Quintana Ferrer

Temps mínim de dedicació recomanat: 7 hores





Esteban Quintana Ferrer

Doctor en Dret. Professor de Dret financer i tributari a la Universitat de Girona.

Índex

Introducció	5
Objectius	8
1. Empreses de dimensió reduïda	9
2. Consolidació fiscal	16
3. Operacions de reestructuració empresarial	21
4. Altres règims especials	29
4.1. Agrupacions d'interès econòmic i unions temporals d'empreses	29
4.2. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges	32
4.3. Societats i fons de capital de risc i societats de desenvolupament industrial regional	34
4.4. Institucions d'inversió col·lectiva	36
4.5. Minería	39
4.6. Investigació i explotació d'hidrocarburs	41
4.7. Transparència fiscal internacional	43
4.8. Determinats contractes d'arrendament financer	48
4.9. Entitats de tinença de valors estrangers	50
4.10. Entitats parcialment exemptes	53
4.11. Comunitats titulars de forests veïnals de mancomú	58
4.12. Entitats navilieres en funció del tonatge	59
4.13. Entitats esportives	61
4.14. Cooperatives	61
4.15. Règim fiscal de les Canàries	64
Exercicis d'autoavaluació	67
Solucionari	71
Abreviatures	75
Bibliografia	76

Introducció

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

La LIS regula els règims especials en el títol VII i segons la mateixa llei descriu, són "els regulats en aquest títol, sigui per raó de la naturalesa dels contribuents afectats o per raó de la naturalesa dels fets, actes o operacions de què es tracti" (article 42.1 LIS).

Nota

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

El títol VII de la LIS preveu **setze règims especials**. És clar que no es tracta d'autèntics règims tributaris peculiars previstos per a formes societàries concretes o empreses dedicades a una activitat determinada. Més aviat els règims especials es limiten a concretar una sèrie de **particularitats més o menys intenses respecte del règim general** per a alguns supòsits específics. La normativa general de l'impost, per això, és d'aplicació supletòria respecte de la regulació de cada règim especial (article 42.2. LIS).

Un dels objectius de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats va ser posar un cert ordre a la dispersió normativa anterior i reunir en un sol cos legal tots els règims especials de l'impost, la qual cosa va afavorir la seguretat jurídica i un millor coneixement de les peculiaritats de cada règim, amb els seus avantatges i els seus inconvenients. Malgrat això, s'han mantingut en alguns casos règims particulars regulats en les seves **lleis específiques**, que també s'estudiaran en aquest mòdul didàctic. L'objectiu de regular tots els règims especials en la Llei de l'impost no s'ha aconseguit plenament, ja que els règims fiscals de les **cooperatives**, el de les entitats establertes a les **Canàries** i el de les **entitats sense finalitats lucratives** tenen les seves pròpies lleis reguladores.

Altres règims especials han estat derogats al llarg del temps, entre els quals destaca el règim especial de les denominades *societats patrimonials*, derogat a partir del 2007, que era aplicable a les societats de mera tinença de béns o de cartera i que intentava apropar la tributació d'aquestes societats a la tributació d'una persona física que tributa a tipus marginals elevats en l'IRPF. En l'actualitat aquestes entitats estan sotmeses al règim general de l'IS però amb importants restriccions, en virtut de la definició genèrica del fet imposable de l'impost incorporat en l'art. 5 LIS, que introdueix el concepte d'entitat **patrimonial**, l'activitat principal de la qual consisteix en la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari. En concret, s'entén per entitat patrimonial que no realitza, per tant, una activitat econòmica, aquella en la qual més de la meitat del seu actiu està constituït per valors o no està afecte a una activitat econòmica. Per a calcular matemàticament aquesta "meitat" d'actius "no afectes" s'ha establert el criteri de mesurar-los en els balanços trimestrals de cada exercici per extreure'n el valor mitjà. S'esmenten, finalment, en el mateix precepte els supòsits en els quals determinats valors no es computen a l'efecte de considerar una entitat patrimonial. Als efectes fiscals, aquestes societats patrimonials **estan subjectes al**

règim general de l'IS, però amb importants restriccions, que els impedeixen l'aplicació de diferents elements avantatjosos: els règims especials de l'IS disposats per a les entitats de reduïda dimensió i les entitats de tinença de valors (art. 101 i 107 LIS), l'exempció per a evitar la doble imposició per transmissió de valors (art. 21 LIS), la compensació de bases imposables negatives en determinats supòsits (art. 26 LIS), i el tipus de gravamen reduït del 15 per 100 previst per a entitats de nova creació (art. 29 LIS).

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

Molt variats són, d'altra banda, els elements tributaris afectats pels règims especials de l'IS, principalment en l'àmbit de la quantificació del deute tributari.

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

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

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

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

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

Objectius

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

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

1. Empreses de dimensió reduïda

La LIS recull un règim especial que concedeix determinats **incentius a la petita i mitja empresa (pime)**¹. El gaudi d'aquests beneficis, que comporten bàsicament una **reducció impositiva per ajornament temporal de la renda sotmesa a gravamen**, no és aplicable a les entitats patrimonials definides en l'art. 5.2 LIS i depèn de l'import net de la xifra de negoci obtinguda per l'empresa en el període impositiu immediat anterior, que ha de ser inferior a 10 milions d'euros.

⁽¹⁾Articles 101 a 105 LIS.

Segons disposa l'article 101.2 LIS:

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

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

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

D'acord amb l'art. 35.2 del Codi de comerç i la norma 11 d'elaboració dels comptes anuals continguda en la tercera part "Comptes Anuals" del Pla General Comptable, aprovada pel RD 1514/2007, de 26 de novembre, l'import de la **xifra de negocis** es determina deduït de l'import de les vendes dels productes i de les prestacions de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de l'empresa, l'import de qualsevol descompte (bonificacions i altres reduccions sobre les vendes) i el de l'impost sobre el valor afegit i altres impostos directament relacionats amb aquestes, que hagin de ser objecte de repercussió.

En virtut de la disposició final cinquena del derogat Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, pel qual es va aprovar el Pla general de comptabilitat (habilitació que actualment es troba recollida en la disposició final tercera del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el nou Pla general comptable), el president de l'Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) va dictar la Resolució de 16 de maig de 1991, per la qual es fixen els criteris generals per a determinar l'import net de la xifra de negocis.

Règim especial

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

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

El règim tributari especial de què gaudeixen les empreses de dimensió reduïda es preveu en un conjunt de disposicions més favorables que afecten les matèries següents: **amortitzacions, provisions per a insolvències, reduccions a la base imposable i simplificació i exoneració d'algunes obligacions formals.**

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

1) Llibertat d'amortització per a les inversions amb creació simultània d'ocupació²

⁽²⁾Article 102 LIS.

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

a) Que es faci la **inversió en un element material nou** afecte a activitats econòmiques, això és, utilitzat per primera vegada, i que aquest element destinat a l'activitat productiva "entri en funcionament". La inversió pot consistir en l'adquisició a un altre subjecte o en la construcció per la mateixa empresa d'aquest element material, i, fins i tot, en el simple encàrrec mitjançant contracte d'execució d'obra, sempre que la posada a disposició no es demori més de 12 mesos, o en l'exercici de l'opció de compra com a efecte culminant d'un contracte d'arrendament financer.

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

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

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

2) Amortització accelerada de l'immobilitzat material i immaterial nou³

⁽³⁾Article 103 LIS.

Els elements nous de l'immobilitzat material, així com els pertanyents a l'immobilitzat immaterial, afectes en tots dos casos a activitats econòmiques, podran amortitzar-se en funció del coeficient que resulti de multiplicar per dos el percentatge d'amortització lineal màxim previst en les taules de l'art. 12 LIS. L'art. 103.5 LIS, a més, disposa per als actius immaterials recollits en l'apartat 3 de l'article 13 LIS –actius intangibles de vida útil indefinida, inclòs el corresponent a fons de comerç– una amortització equivalent al 150 per cent de l'amortització que resulti d'aplicar aquest apartat, això és, el preu d'adquisició de l'actiu amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import.

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

3) Amortització d'elements patrimonials adquirits mitjançant arrendament financer (líasing)⁴

⁽⁴⁾Article 106.6 LIS.

Les empreses de dimensió reduïda també es beneficien d'una amortització accelerada en el cas d'elements patrimonials sotmesos als contractes d'arrendament financer que compleixin els requisits de l'article 106 LIS. Concretament, les **quotes de recuperació del cost del bé són deduïbles fins al límit màxim del resultat de multiplicar per 1,5 el doble del coeficient lineal d'amortització segons les taules**. Aquesta regla implica una deducció de tres vegades el coeficient oficial d'amortització previst en les taules de l'article 12 LIS; són deduïbles els excessos en els períodes impositius següents, encara que sempre dins del límit assenyalat.

Vegeu també

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

4) Pèrdues per deteriorament dels crèdits per insolvència de deutors⁵

⁽⁵⁾Article 104 LIS.

Sense perjudici de l'aplicació ordinària de les pèrdues per deteriorament dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors prevista en l'article 13.1. LIS, es permet a les empreses de dimensió reduïda **deduir addicionalment la dotació per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit de l'1% dels possibles deutors existents a la conclusió del període impositiu**. En aquest càlcul no s'inclouen els deutors que individualment tenen cobert el risc d'insolvència (saldos de cobrament dubtós), ni els deutors la dotació dels quals no és fiscalment deduïble, en els termes disposats en l'article 13.1 LIS abans indicat.

Vegeu també

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

En cas que l'empresa deixi de ser considerada de dimensió reduïda, la LIS preveu una norma penalitzadora: el saldo de les dotacions individuals i ordinàries realitzades a partir de llavors a l'empara de l'article 13.1. LIS no és deduïble fins que el superi l'import del saldo de la provisió global efectuada anteriorment quan estava sotmesa al règim especial (l'1% dels possibles deutors a la conclusió del període impositiu).

5) Reserva d'anivellació

A partir de 2015 s'ha previst una minoració en la base imposable de l'impost, a favor de les empreses de reduïda dimensió que tributen al tipus de gravamen general, en una quantitat equivalent a la reserva d'anivellació que aquest contribuent pot dotar amb els beneficis, sense que en cap cas la xifra pugui sobrepassar el límit del 10 per cent d'aquests o un milió d'euros. Aquest benefici fiscal permet a la petita i mitjana empresa desplaçar la compensació de bases imposables negatives enrere, a períodes impositius anteriors. S'afegeix que l'import d'aquesta reserva ha d'integrar-se a la base imposable en els 5 anys següents si en ells la base resulta negativa i fins a l'import d'aquesta, i es prescriu que si la reserva no ha estat compensada totalment en aquell termini, la quantitat restant s'addicioni a la base imposable, i s'aconsegueix d'aquesta manera una tributació diferida.

Per a poder beneficiar-se d'aquesta minoració de la base imposable, l'empresa de reduïda dimensió ha de dotar una reserva per l'import d'aquesta que és indisponible fins al període impositiu en què es produeix l'addició a la base imposable de l'entitat de les quantitats a les quals s'acaba de fer referència. Aquesta reserva ha de dotar-se amb càrrec als resultats positius de l'exercici en què es realitza la minoració a la base imposable i, en cas de no poder dotar-se, la minoració està condicionada que es doti amb càrrec als primers resultats positius d'exercicis següents respecte dels quals resulti possible realitzar aquesta dotació.

A l'efecte de l'aplicació d'aquest benefici fiscal, no s'entendrà que s'ha disposat de la referida reserva en els casos següents:

- a) Quan el soci o accionista exerceixi el seu dret a separar-se de l'entitat.
- b) Quan la reserva s'elimini, totalment o parcialment, com a conseqüència d'operacions a les quals resulti d'aplicació el règim fiscal especial establert en el capítol VII del títol VII de la LIS (operacions de reestructuració empresarial).
- c) Quan l'entitat hagi d'aplicar la referida reserva en virtut d'una obligació de caràcter legal.

Finalment, s'afegeix que les quantitats destinades a la dotació de la reserva d'anivellació no poden aplicar-se, simultàniament, al compliment de la reserva de capitalització establerta en l'art. 25 LIS, i que l'incompliment del que es disposa en aquest règim determina la integració en la quota íntegra del període impositiu que tingui lloc l'incompliment de la quota íntegra corresponent a les quantitats que han estat objecte de minoració, incrementades en un 5 per cent, a més dels interessos de demora.

6) Simplificació i exoneració de les obligacions formals de mantenir a la disposició de l'Administració tributària la documentació que s'estableix per a les operacions vinculades⁶

⁶Art. 18.3 LIS.

Aquesta documentació tindrà un contingut simplificat en relació amb les persones o entitats vinculades l'import net de la xifra de negocis de les quals en el període impositiu sigui inferior a **45 milions** d'euros.

No obstant això, el contingut simplificat de la documentació no resultarà d'aplicació a les operacions següents:

a) Les realitzades per contribuents de l'IRPF, en el desenvolupament d'una activitat econòmica, a la qual resulti d'aplicació el mètode d'estimació objectiva amb entitats en les quals aquells o els seus cònjuges, ascendents o descendents, de manera individual o conjuntament entre tots ells, tinguin un percentatge igual o superior al 25 per cent del capital social o dels fons propis.

b) Les operacions de transmissió de negocis.

c) Les operacions de transmissió de valors o participacions representatius de la participació en els fons propis de qualsevol tipus d'entitats no admeses a negociació en algun dels mercats regulats de valors, o que estiguin admesos a negociació en mercats regulats situats en països o territoris qualificats com a paradisos fiscals.

d) Les operacions sobre immobles.

e) Les operacions sobre actius intangibles.

S'exonera, finalment, de la presentació d'aquesta documentació específica, en els casos següents:

a) Les operacions realitzades entre entitats que s'integrin en un mateix grup de consolidació fiscal.

b) Les operacions realitzades amb els seus membres o amb altres entitats integrants del mateix grup de consolidació fiscal per les agrupacions d'interès econòmic i les unions temporals d'empreses.

c) Les operacions realitzades en l'àmbit d'ofertes públiques de venda o d'ofertes públiques d'adquisició de valors.

d) Les operacions realitzades amb la mateixa persona o entitat vinculada, sempre que l'import de la contraprestació del conjunt d'operacions no superi els 250.000 euros, d'acord amb el valor de mercat.

Exemple

TRAVELDIS, SA, té una xifra neta de negocis l'any X de 7.000.000 d'euros i compra en el mes d'octubre d'aquest any una màquina per 500.000 euros. Durant l'any X + 1, aquesta empresa incrementa la seva plantilla mitjana en 3,64 persones. El coeficient màxim d'amortització oficial de la màquina contingut en les taules és del 12%. Al final de l'exercici d'X + 2, el saldo de deutors de la societat ascendeix a 150.000 euros, dels quals 25.000 euros corresponen a un deutor declarat en situació de concurs. Al final d'X + 3, la dotació global per insolvència de deutors prevista en l'art. 104 LIS ascendeix a 5.000 euros, mentre que la dotació individual per clients de dubtós cobrament de l'art. 13.1 LIS disposades per l'empresa han estat: 1.000 euros en X + 3, 2.000 euros en X + 4 i 3.000 euros en X + 5.

Expliqueu com s'aplica en aquest supòsit el règim de llibertat d'amortització per a les inversions amb creació simultània d'ocupació i la provisió per insolvència de deutors.

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

Màquina comprada en X: 500.000 euros.

Límit llibertat d'amortització (art. 102 LIS): $120.000 \times 3,64 = 436.800$ euros.

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

Llibertat d'amortització: l'empresa pot amortitzar lliurement fins a un valor de 436.800 euros del total de 500.000 euros comptabilitzats per la màquina. Sobre aquest valor, l'empresa pot aplicar el percentatge que desitgi. Si aquest percentatge és diferent del 12 per cent, es produirà un ajust fiscal positiu (si el percentatge és inferior al 12 per cent) o negatiu (si és superior).

Provisió per insolvència de deutors

Exercici X + 2

- Provisió per saldos de dubtós cobrament (art. 13.1 LIS): 25.000 euros.
- Provisió per insolvència de deutors (art. 104 LIS): $(150.000 - 25.000) \times 1\% = 1.250$ euros.

Exercici X + 3

- Provisió per saldos de dubtós cobrament (art. 13.1 i 104.4 LIS): 1.000 euros, no deduïbles perquè no es cobreix la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici d'X + 2: 5.000 euros. Resten per cobrir 4.000 euros (5.000 - 1.000).

Exercici X + 4

- Provisió per saldos de dubtós cobrament (art. 13.1 i 104.4 LIS): 2.000 euros, no deduïbles perquè no es cobreix la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici d'X + 2 no compensada en X + 3: 4.000 euros. Resten per cobrir 2.000 euros (4.000 - 2.000).

Exercici X + 5

- Provisió per saldos de dubtós cobrament (art. 13.1 i 104.4 LIS): 3.000 euros, dels quals només són deduïbles 1.000 euros. Amb els 3.000 euros de provisió per saldos de dubtós cobrament de l'exercici d'X + 5 es compensen els 2.000 euros que restaven per cobrir de la dotació global per insolvència de deutors de l'exercici d'X + 2 no

compensada ni en $X + 3$ ni en $X + 4$. La diferència de 1.000 euros ($3.000 - 2.000$), per tant, sí que és deduïble en l'exercici d' $X + 5$.

2. Consolidació fiscal

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

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

Es tracta d'un règim **opcional**⁷ que es poden aplicar les societats que formin un grup fiscal.

⁽⁷⁾Article 55.1 LIS.

L'article 61 LIS detalla el procediment i els requisits perquè les societats del grup optin per la consolidació fiscal. Al seu torn, els articles 73 i 74 LIS regulen, respectivament, les causes de la pèrdua del règim de consolidació fiscal i els seus efectes.

Formen un **grup fiscal**⁸ el conjunt de societats anònimes, limitades i comanditàries per accions, i també, amb determinats requisits, les entitats de crèdit integrades en un sistema institucional de protecció a què es refereix la lletra d) de l'apartat 3 de la Llei 13/1985, de 25 de maig, de coeficients d'inversió, recursos propis i obligacions d'informació dels intermediaris financers, i les fundacions bancàries a les quals fa referència l'art. 43.1 de la Llei 26/2013, de caixes d'estalvi i fundacions bancàries, que siguin residents en territori espanyol, sempre que una societat dominant tingui una participació, directa o indirecta, almenys, del 75% del capital social de l'altra o altres societats, denominades *societats dependents*, i posseeixi la majoria dels drets de vot, o almenys, del 70% del capital social, si es tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat. Aquest últim percentatge també és aplicable quan es tinguin participacions indirectes en altres societats sempre que s'aconsegueixi aquest percentatge mitjançant societats dependents les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat.

⁽⁸⁾Article 58 LIS.

L'art. 60 LIS disposa les regles que determinen el domini d'una societat sobre una altra a través d'una **participació indirecta** en aquestes últimes i de la titularitat de la majoria dels drets de vot sobre aquestes:

1) Quan una entitat participi en una altra, i aquesta segona en una tercera, i així successivament, per a calcular la participació indirecta de la primera sobre les altres entitats, es multiplicaran, respectivament, els percentatges de participació en el capital social, de manera que el resultat d'aquests productes haurà de ser, almenys, el 75 per cent o, almenys, el 70 per cent del capital social, si es tracta bé d'entitats les accions de les quals

estiguin admeses a negociació en un mercat regulat o d'entitats participades, directament o indirectament, per aquestes últimes.

2) Si en un grup fiscal coexisteixen relacions de participació, directa i indirecta, per a calcular la participació total d'una societat en una altra, directament i indirectament controlada per la primera, se sumen els percentatges de participació directa i indirecta. Perquè la societat participada s'hagi d'integrar en el grup fiscal de societats, aquesta suma haurà de ser, almenys, el 75% o, almenys, el 70% del capital social, si es tracta de societats les accions de les quals estiguin admeses a negociació en un mercat regulat, o bé de societats participades, directament o indirectament, per aquestes últimes, sempre que per mitjà d'elles s'aconsegueixi aquest percentatge.

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

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

1) Tenir personalitat jurídica i estar subjecta i no eximeix de l'IS o d'un impost idèntic o anàleg a l'IS espanyol, sempre que no sigui resident en un país o territori qualificat com a paradís fiscal.

2) Els establiments permanents d'entitats no residents situats en territori espanyol que no resideixin en un país o territori qualificat com a paradís fiscal podran ser considerats societats dominants respecte de les societats les participacions de les quals estiguin afectes a ell.

3) La participació mínima del 75 per cent o del 70 per cent i la majoria dels drets de vot ha d'ostentar-les el primer dia del període impositiu en què sigui aplicable el règim de consolidació i ha de mantenir-se durant tot el període impositiu.

4) La societat dominant no pot ser alhora dependent, directament o indirectament, d'una altra societat dominant, ni pot estar sotmesa al règim especial de les agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees, d'unions temporals d'empreses o règims anàlegs a totes dues.

5) Si l'entitat dominant és un establiment permanent d'una entitat no resident, aquestes entitats no poden ser dependents, directament o indirectament, de cap altra que reuneixi els requisits per ser considerada com a dominant i no poden residir en un país o territori qualificat com a paradís fiscal.

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

1) Les entitats que no siguin residents en territori espanyol i les entitats que estiguin exemptes d'aquest impost.

2) Les entitats que, al tancament del període impositiu, es trobin en situació de concurs, o incurses en la situació patrimonial prevista en l'article 363.1.e del Text refós de la llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, tot i que no tinguin la forma de societats anònimes, tret que a la conclusió de l'exercici en el qual s'aproven els comptes anuals aquesta última situació hagi estat superada.

3) Les societats dependents subjectes a un tipus de gravamen de l'IS diferent del de l'entitat representant del grup fiscal.

4) Les entitats dependents l'exercici social de les quals, determinat per imperatiu legal, no puguin adaptar-se al de l'entitat representant.

El **subjecte passiu** és el grup fiscal, i el seu **representant** la societat dominant, quan sigui resident en territori espanyol, o aquella entitat del grup fiscal que aquest designi quan no existeixi cap entitat resident en territori espanyol que compleixi els requisits per tenir la condició de dominant, que quedarà subjecta al compliment de les obligacions tributàries materials –bàsicament el pagament de l'IS corresponent al grup– i formals que deriven d'aquest règim. To-tes les societats del grup **són responsables solidàries**⁹ del pagament del deute tributari, excloses les sancions.

⁽⁹⁾Articles 56, 57 i 75 LIS.

Com s'ha indicat anteriorment, la **base imposable**¹⁰ del grup es forma sumant les bases imposables individuals de les societats integrants del grup fiscal –d'acord amb les especialitats indicades en l'art. 63 LIS, que exclou el límit establert en l'art. 16 LIS en relació amb la deduïbilitat de despeses financeres referides al grup fiscal en determinats casos; la reserva de capitalització i les dotacions per deterioració dels crèdits i altres actius derivades de les possibles insolvències de deutors de les bases imposables individuals; i la compensació de les bases imposables negatives individuals i la reserva d'anivellació de l'art. 105 LIS a les bases imposables individuals–, les eliminacions, les incorporacions de les eliminacions practicades en exercicis anteriors, les quantitats corresponents a la reserva de capitalització i les dotacions per deterioració dels crèdits o altres actius derivades de les possibles insolvències dels deutors no vinculats amb el contribuent de l'art. 11.12 LIS. Si la base imposable del grup resulta positiva, es pot compensar amb les bases imposables negatives del grup fiscal i, en determinades condicions, les bases imposables negatives individuals.

⁽¹⁰⁾Articles 62, 63, 66 i 67 LIS.

Entre les regles especials disposades en l'art. 67 LIS destaca la que dictamina que les bases imposables negatives de qualsevol de les entitats del grup fiscal que quedés pendent de compensar en el moment d'integrar-se en el grup fiscal podran compensar-se en la base imposable del grup, amb el límit del 70 per 100 de la base imposable individual de la pròpia entitat, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que corresponguin a aquesta entitat. La resta de regles especials afecten les despeses financeres netes pendents de deduir en el moment de la integració en el grup fiscal, que es dedueixen amb el límit del 30 per cent del benefici operatiu de la pròpia entitat; les despeses financeres derivades de deutes destinades a l'adquisició de participacions en el capital o fons propis de qualsevol tipus d'entitats que s'incorporen en un grup de consolidació fiscal, deduïbles amb el límit addicional del 30 per cent del benefici operatiu de l'entitat o grup fiscal adquirent; les quantitats corresponents a la reserva de capitalització prevista en l'art. 25

LIS pendents d'aplicar, que s'apliquen a la base imposable del grup fiscal amb el límit del 10 per cent de la base imposable positiva individual de la pròpia entitat prèvia a la seva aplicació, a la integració de les dotacions a què es refereix l'art. 11.12 LIS i a la compensació de bases imposables negatives; les dotacions a què es refereix l'art. 11.12 LIS pendents d'integrar en la base imposable, que s'integren en la base imposable del grup fiscal, amb el límit del 70 per cent de la base imposable positiva individual de la pròpia entitat prèvia a la integració de les dotacions de la referida naturalesa i a la compensació de bases imposables negatives; i les quantitats corresponents a la reserva d'anivellació de bases imposables prevista en l'art. 105 LIS pendent d'addicionar en el moment de la seva integració en el grup fiscal, que s'addicionen a la base imposable d'aquest.

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

L'article 71.4 LIS afegeix que l'import de les rendes negatives derivades de la transmissió de la participació d'una societat del grup fiscal que deixi de formar-ne part s'ha de minorar de l'import de les bases imposables negatives generades dins del grup fiscal per l'entitat transmesa i que també hi hagin estat compensades.

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

Les eliminacions de la base imposable es realitzen d'acord amb els criteris establerts en les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, sempre que afectin les bases imposables individuals i amb les especificitats previstes en aquesta LIS¹¹.

Les eliminacions i les incorporacions

Aquestes eliminacions i aquestes incorporacions s'han de fer conforme als criteris establerts en el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats.

⁽¹¹⁾Art. 64 LIS.

Els resultats eliminats¹² s'han d'incorporar en la base imposable del grup fiscal quan així s'estableixi en les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre. No obstant això, els resultats eliminats s'incorporaran a la base imposable individual de l'entitat que hagués generat aquests resultats i deixi de formar part del grup fiscal, en el període impositiu en què es produeixi aquesta exclusió.

⁽¹²⁾Art. 65 LIS.

D'altra banda, la LIS també ordena que s'incorporin els ingressos, despeses o resultats relatius a la reducció prevista en l'art. 23 LIS en la base imposable del grup fiscal en el període impositiu en què aquells s'entenguin realitzats enfront de tercers i, en aquest cas, la cessió dels referits actius està sotmesa a les obligacions de documentació a què es refereix l'apartat 3 de l'art. 18 LIS.

Tant el període impositiu com el tipus de gravamen aplicable al grup fiscal són els que corresponen a l'entitat representant¹³. No obstant això, en el cas d'un grup de consolidació fiscal en el qual s'integri, almenys, una entitat de crèdit, el tipus de gravamen serà del 30 per cent. Sobre la quota resultant d'aplicar a la base imposable del grup el tipus de gravamen corresponent, es podran aplicar

⁽¹³⁾Art. 68 a 70 LIS.

⁽¹⁴⁾Art. 71 LIS.

les bonificacions, la deducció per a evitar la doble imposició i les deduccions incentivadores de determinades activitats recollides en els capítols II, III i IV del títol VI¹⁴.

Exemple

La societat A, SA, és la societat dominant d'un grup format a més per les societats dependents B i C. En l'exercici X, la filial B li va distribuir uns dividendes per import de 10.000 euros, única renda d'A, i B va determinar una base imposable de 50.000 euros. A més, C va obtenir una base imposable negativa de 2.000 euros. En l'exercici anterior, el grup va determinar una base imposable negativa de 20.000 euros.

Tributació del grup fiscal

- Base imposable del grup: $10.000 + 50.000 - 2.000 = 58.000$ euros.
- Eliminacions: 10.000 euros per dividendes amb dret a deducció per doble imposició de dividendes.
- Base consolidada: 48.000.
- Compensació de bases imposables negatives del grup: $48.000 - 20.000 = 28.000$ euros.
- Tipus de gravamen: 25%.
- Quota per ingressar: 7.000 euros.

Per finalitzar amb l'explicació del règim de consolidació fiscal, hem d'assenyalar les **obligacions d'informació** que incumbeixen l'entitat representant del grup fiscal¹⁵, que haurà de formular, a efectes tributaris, el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats, i aplicar el mètode d'integració global a totes les societats que integren el grup fiscal.

Els estats consolidats es referiran a la mateixa data de tancament i període que els comptes anuals de l'entitat representant del grup fiscal, i la resta d'entitats que formen part del grup fiscal hauran de tancar el seu exercici social en la data en què ho faci aquella entitat.

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

- 1) Les eliminacions practicades en períodes impositius anteriors pendents d'incorporació.
- 2) Les eliminacions i les incorporacions practicades en el període impositiu degudament justificades en la seva procedència i quantia.
- 3) Les diferències, degudament explicades, que hi pugui haver entre les eliminacions i les incorporacions fetes per tal de determinar la base imposable del grup fiscal i les fetes per tal d'elaborar el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats.

Vegeu també

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

⁽¹⁵⁾Art. 72 LIS.

3. Operacions de reestructuració empresarial

Amb aquesta denominació es fa referència al règim especial de les fusions, les escissions, les aportacions d'actius, els bescanvis de valors i el canvi de domicili social d'una societat europea o una societat cooperativa europea d'un estat membre a un altre de la Unió Europea, recollit en el capítol VII del títol VII de la LIS. Aquest règim respon a l'adaptació de l'IS espanyol de la Directiva 90/434/CEE del Consell, de 23 de juliol, actualment derogada i substituïda per la Directiva 2009/133/CE del Consell, de 19 d'octubre, encara que no es limita, com sí que fa la Directiva, a operacions d'aquest tipus entre societats de diferents estats membres de la UE, sinó que també regula les operacions de reestructuració empresarial entre persones físiques o jurídiques residents en territori espanyol.

Aquest règim¹⁶ es basa en el **principi de neutralitat** en aconseguir que la realització d'aquestes operacions no tingui com a conseqüència el gravamen de les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de la transmissió de béns. Aquestes rendes no s'integren en l'IS de les entitats transmissors, ja que els béns transmesos es computen en la societat adquirent, a efectes fiscals, per l'import que tenien abans de fer la transmissió amb independència del valor pel qual es comptabilitzin. La seva **tributació efectiva s'ajorna** en el moment en què els béns s'alienin a tercers subjectes aliens a aquestes operacions.

⁽¹⁶⁾Articles 76 a 89 LIS i articles 48 i 49 RIS.

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

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

Les **operacions**¹⁷ següents es beneficien d'aquest règim:

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

⁽¹⁷⁾Les definicions d'aquestes operacions, les trobareu en l'article 76 LIS.

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

La llei recull una altra operació, les **aportacions no dineràries**¹⁸, a la qual ofereix la possibilitat d'acollir-se a aquest règim basat en la neutralitat fiscal de l'operació, malgrat que no està emparada en la Directiva 2009/133/CE del Consell, de 19 d'octubre.

⁽¹⁸⁾Article 87 LIS.

Aquest règim també és aplicable a les transmissions d'actius i passius que es facin en compliment de la Llei 8/2012, de 30 d'octubre, en concret, a les operacions per les quals els actius adjudicats o rebuts en paga de deutes hagin de ser aportats per les entitats de crèdit a una societat anònima.

D'altra banda, la DA 8a. LIS permet aplicar aquest règim fiscal a les transmissions de negoci o d'actius o passius realitzades per entitats de crèdit en compliment de plans de reestructuració o plans de resolució d'entitats de crèdit a favor d'una altra entitat de crèdit, a l'empara de la normativa de reestructuració bancària, malgrat que no es corresponguin amb les operacions esmentades en els articles 76 i 87 de la LIS.

Finalment, en aplicació de l'article 3 de la Llei 8/2012, de 30 d'octubre, sobre sanejament i venda dels actius immobiliaris del sector financer, el règim especial de les fusions, escissions, aportacions d'actius i bescanvi de valors s'ha d'aplicar igualment a les operacions que tinguin per objecte els actius adjudicats o rebuts en pagament de deutes relacionats amb el sòl per a promoció immobiliària i amb les construccions o promocions immobiliàries, corresponents a l'activitat a Espanya de les entitats de crèdit, tant existents el 31 de desembre de 2011 com procedents del refinançament d'aquests en una data posterior, i que en la data referida tinguin una classificació diferent de risc normal, que han de ser aportats per les entitats de crèdit a una societat anònima en els termes establerts en el capítol II de la Llei 8/2012. Igualment, s'ha d'aplicar el règim fiscal a les operacions que tinguin per objecte els altres actius adjudicats o rebuts en pagament de deutes després del 31 de desembre de 2011, que també s'han d'aportar segons el que preveu aquesta llei.

Com s'ha assenyalat a l'inici d'aquest epígraf, el tret que caracteritza aquest règim és que **no s'integren en la base imposable les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de les transmissions de béns i drets**¹⁹ resultants de les operacions abans enumerades. És possible renunciar totalment o

⁽¹⁹⁾Article 77 LIS.

⁽²⁰⁾Apartat 2 de l'article 77 LIS.

parcialment al règim de neutralitat, la qual cosa comporta la integració en la base imposable de les rendes derivades de la transmissió, en la transmissió, dels elements patrimonials transmesos²⁰.

Aquestes transmissions les han de dur a terme:

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

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

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

Finalment, quan els elements patrimonials es transfereixin a un altre estat membre de la UE, el pagament del deute tributari que en resulti ha de ser ajornat a sol·licitud de l'obligat fins que es transmetin a tercers aquests elements, amb les garanties i els interessos assenyalats en l'LGT.

- Entitats residents en territori espanyol que transmetin EP situats al territori d'estats que no siguin membres de la UE a entitats també residents en territori espanyol.
- Entitats no residents en territori espanyol que transmetin EP que hi estiguin situats.

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

I de la mateixa manera que en el primer cas, quan els elements patrimonials es transfereixin a un altre estat membre de la UE, el pagament del deute tributari que en resulti ha de ser ajornat a sol·licitud de l'obligat fins que es transmetin a tercers aquests elements, amb les garanties i els interessos assenyalats en l'LGT.

- Entitats residents en territori espanyol que transmetin EP situats al territori d'estats membres de la UE a entitats també residents en territori d'algun estat membre i que revesteixi alguna de les formes enumerades en l'annex I, part A, de la Directiva 2009/133/CE, de 19 d'octubre, i que estiguin subjectes i no exemptes a algun dels tributs relacionats en la part B de l'annex I de la Directiva.

En aquest últim cas, si es genera renda positiva amb la transmissió, l'article 92 LIS estableix que l'import d'aquesta renda que superi les rendes negatives netes obtingudes per l'establiment permanent s'ha d'integrar en la base imposable de l'entitat transmetent, amb independència que es pugui deduir de la quota íntegra l'impost que, si no fos per les disposicions de la Directiva 2009/133/CE, hauria gravat aquesta mateixa renda integrada en la base imposable, a l'estat membre en el qual estigui situat l'establiment permanent,

amb el límit de l'import de la quota íntegra corresponent a aquesta renda integrada en la base imposable.

- Entitats no residents en territori espanyol que transmetin participacions en entitats residents en territori espanyol a entitats residents al seu país o territori mateix o a entitats residents a la UE sempre que, en aquest últim cas, tant l'entitat transmissent com l'adquirent revesteixin una de les formes enumerades en la part de l'annex I de la Directiva 2009/133/CE, i estiguin subjectes i no exemptes a algun dels tributs esmentats en la part B del seu annex I.

També s'ha apuntat a l'inici d'aquest epígraf que la no-inclusió de les rendes derivades de la transmissió en la base imposable ha d'anar acompanyada del **manteniment, a efectes fiscals, dels valors**²¹ que els elements patrimonials transmesos tenien en l'entitat transmissent abans de fer-se l'operació.

⁽²¹⁾Article 78 LIS.

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

- En cas que es produeixi una renúncia total o parcial al règim (article 77.2 LIS).
- En cas que no sigui aplicable el règim; llavors, es pren el valor convingut per les parts amb el límit del valor que sigui procedent d'acord amb l'art. 17 LIS, que conté la regla general i les regles especials de valoració en els supòsits de transmissions lucratives i societàries (art. 78.2 LIS).

Pel que fa a la **valoració a efectes fiscals de les accions o participacions rebudes per l'aportació d'una branca d'activitat**²², serà el mateix valor fiscal que tenien la branca d'activitat o els elements patrimonials aportats. No obstant això, en el cas que s'exerciti l'opció de renúncia del règim especial prevista en l'apartat 2 de l'art. 77 LIS, les accions o participacions rebudes es valoraran d'acord amb les regles establertes en l'art. 17 LIS (regla general i les regles especials de valoració en els supòsits de transmissions lucratives i societàries).

⁽²²⁾Article 79 LIS.

Respecte a les rendes que es posin de manifest en ocasió del **bescanvi de valors**, s'estableix que no s'integren en la base imposable de l'aportant²³. D'una altra manera s'obtidrien rendes tant per aplicació de les disposicions de l'IRPF sobre guanys patrimonials (article 33 LIRPF), com per aplicació de les normes de l'article 17 LIS sobre permutes o aportacions no dineràries.

⁽²³⁾De l'IRPF si és persona física o de l'IRNR si és persona jurídica.

Vegeu també

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

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

- Que els socis que facin el bescanvi de valors resideixin en territori espanyol o en el d'algun estat membre de la UE o en el de qualsevol altre estat, sempre que, en aquest últim cas, els valors rebuts siguin representatius del capital social d'una entitat resident a Espanya.
- Que l'entitat que adquireixi els valors sigui resident en territori espanyol o estigui compresa en l'àmbit d'aplicació de la Directiva 2009/133/CE, de 19 d'octubre.

L'article 80 LIS recull, a més, la valoració que s'ha d'atorgar als valors canviats i els casos en els quals no és aplicable la norma general de no-integració en la base imposable de les rendes que es posin de manifest en ocasió del bescanvi de valors.

Dins d'aquest règim es regulen les **conseqüències fiscals que l'entitat transmissent i l'adquirent tinguin participacions en el capital de l'altra entitat**²⁴. El cas més habitual és que l'entitat adquirent participi al capital o en els fons propis de l'entitat transmissent. A aquests efectes, la llei distingeix entre si la participació és significativa, la qual cosa es fixa en una participació del 5% en el capital, com a mínim, o si es tracta d'una participació inferior.

(24) Article 82 LIS.

En el primer cas, si la participació és significativa, no s'integrarà en la base imposable de l'entitat adquirent la renda positiva o negativa derivada de l'anul·lació de la participació. Tampoc es produirà aquesta integració en ocasió de la transmissió de la participació que ostenti l'entitat transmissent al capital de l'adquirent quan sigui, almenys, d'un 5 per cent del capital o dels fons propis.

Vegeu també

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

En el segon cas, si la participació de l'adquirent al capital de l'entitat transmissent és inferior al 5 per 100, l'anul·lació de la participació determinarà per a l'adquirent una renda positiva o negativa derivada de l'anul·lació de la participació. Aquesta integració es produirà, igualment, en cas de la transmissió de la participació que ostenti l'entitat transmissent al capital de l'adquirent quan sigui inferior al 5 per cent del capital o dels fons propis.

Per la seva banda, l'article 84 LIS regula les conseqüències fiscals per a les entitats adquirents dels **patrimonis transmesos** en virtut de les operacions que es beneficien de l'aplicació del principi de neutralitat, i que es concreten en **la subrogació en els drets i obligacions tributaris** prèviament existents. Per a això distingeix entre dues situacions:

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

Això pot tenir conseqüències en la base imposable –possibilitat d'aplicar amortitzacions accelerades, per exemple–, en les deduccions en la quota –es pot subrogar en les deduc-

cions incentivadores de determinades activitats pendents– o en matèria de pagaments fraccionats.

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

En matèria de **subrogació**, quant a la possibilitat de **compensar bases imposables negatives**, aquest precepte preveu la transmissió a l'entitat adquirent les bases imposables negatives pendents de compensació en l'entitat transmissent, sempre que es produeixi l'extinció de l'entitat transmissent o bé la transmissió d'una branca d'activitat els resultats de la qual hagin generat bases imposables negatives pendents de compensació en l'entitat transmissent (en aquest últim cas, es transmetran les bases imposables negatives pendents de compensació generades per la branca d'activitat transmesa). Es preveuen, a més, certes limitacions a la **regla general** que bases imposables de l'entitat transmissent pendents de compensació puguin ser compensades per l'entitat adquirent en cas de successió universal. La raó de ser d'aquestes **limitacions** és evitar que les bases imposables negatives es computin dues vegades, en l'entitat transmissent i en l'adquirent. Més concretament, s'indica que quan l'entitat adquirent participi en el capital de la transmissent o bé ambdues formin part d'un grup de societats a què es refereix l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, la base imposable negativa susceptible de compensació es reduirà en l'import de la diferència positiva entre el valor de les aportacions dels socis, realitzades per qualsevol títol, corresponent a la participació o a les participacions que les entitats del grup tinguin sobre l'entitat transmissent, i el seu valor fiscal.

Vegeu també

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

Un altre element característic del règim especial que ens ocupa és la **limitació en la deducció de despeses financeres destinades a l'adquisició de participacions** en el capital o en els fons propis d'entitats²⁵. A l'efecte del previst en l'art. 16 LIS, s'estableix que les despeses financeres derivades de deutes destinats a l'adquisició de participacions en el capital o fons propis de qualsevol tipus d'entitats es deduiran amb el límit addicional del 30 per cent del benefici operatiu de la pròpia entitat que va realitzar aquesta adquisició, sense incloure en aquest benefici operatiu el corresponent a qualsevol entitat que es fusioni amb aquella en els 4 anys posteriors a aquesta adquisició, quan la fusió apliqui aquest règim fiscal especial. I s'afegeix que les despeses financeres no deduïbles que resultin de l'aplicació del que es disposa en aquest apartat seran deduïbles en períodes impositius següents amb el límit previst en aquest article i en l'apartat 1 de l'art. 16 LIS i que el límit previst en aquest apartat no resultarà d'aplicació en el període impositiu en què s'adquireixin les participacions en el capital o fons propis d'entitats si l'adquisició es finança amb deute, com a màxim, en un 70 per cent del preu d'adquisició, ni en els períodes impositius següents sempre que l'import d'aquest deute es minori, des del

⁽²⁵⁾Art. 83 LIS.

moment de l'adquisició, almenys en la part proporcional que correspongui a cadascun dels 8 anys següents, fins que el deute aconseguixi el 30 per cent del preu d'adquisició.

Amb la finalitat d'**evitar la doble imposició** que pogués produir-se per aplicació de les normes sobre valoració dels art. 79, 80.2 i 87 LIS, es recullen disposicions específiques²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 88 LIS.

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

Així, si l'entitat adquirent va comptabilitzar els actius aportats pel valor fiscal del subjecte aportant, els beneficis distribuïts amb càrrec a rendes imputables als béns aportats donaran dret a l'exempció per a evitar la doble imposició de dividends, sigui quin sigui el percentatge de participació del soci i la seva antiguitat. S'aplicarà el mateix criteri respecte de les rendes generades en la transmissió de la participació.

En cas que la manera com l'entitat adquirent va comptabilitzar els actius aportats no li hagués permès evitar la doble imposició –això es produeix quan es comptabilitza l'actiu adquirit per un valor diferent del fiscal, que generalment és superior–, l'entitat adquirent pot practicar en el moment de la seva extinció els ajustos de signe contrari als que hagi practicat per aplicació de les regles de valoració establertes en els articles 79, 80.2 i 87 LIS.

Resta, finalment, analitzar les **obligacions comptables**²⁷ que comporten l'aplicació d'aquest règim i la manera com s'estableix l'opció **per aquest mateix règim**.

⁽²⁷⁾Articles 86 i 89 LIS i articles 48 i 49 RIS.

Les **obligacions comptables** recollides en l'article 86 LIS s'han d'emplenar en la memòria anual que forma part dels comptes anuals de les entitats sotmeses a la comptabilitat mercantil. Aquestes obligacions comptables incumbeixen tant a l'entitat adquirent com als socis, persones jurídiques, que hagin intervingut en les operacions. El seu incompliment es considera infracció tributària greu.

Per la seva banda, l'art. 89 LIS regula de manera detallada l'**acord pel qual s'opta per aquest règim** i l'**obligació de comunicar-ho a l'Administració tributària**, mentre els art. 48 a 49 RIS recullen els detalls d'aquesta obligació, el subjecte que ha de realitzar la comunicació i el seu contingut.

Un dels aspectes més polèmics recollits en aquest precepte²⁸ és la possibilitat que aquest **règim no sigui aplicable** si l'operació feta té com a **objectiu principal el frau o l'evasió fiscal**, i es detalla que això s'entendrà així "quan

⁽²⁸⁾Article 89.2 LIS.

l'operació no s'efectuï per motius econòmics vàlids, com ara la reestructuració o la racionalització de les activitats de les entitats que participen en l'operació, sinó amb la mera finalitat d'aconseguir un avantatge fiscal".

Aquesta possibilitat de denegar l'aplicació del règim es contenia en l'article 11 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol, actualment substituït per l'article 15 de la Directiva 2009/133/CE, de 29 d'octubre, i ha estat objecte d'interpretació TJCE en la sentència de 17 de juliol de 1997, assumpte C-28/95 Leur-Bloem, el qual ha precisat que "el concepte de motius econòmics vàlids és més ampli que la mera recerca d'un avantatge fiscal, com la compensació horitzontal de pèrdues". No obstant això, aquest precepte continua resultant molt difícil d'interpretar i precisar i ha provocat una discussió intensa sobre el seu abast. En qualsevol cas, la càrrega de la prova sobre la falta d'un motiu econòmic vàlid per a l'operació de reestructuració empresarial correspon a l'Administració.

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

En qualsevol cas, s'especifica en el mateix art. 89.2 LIS que les actuacions de comprovació de l'Administració tributària que determinin la inaplicació total o parcial del règim fiscal especial pel motiu que s'indica en el mateix precepte eliminaran exclusivament els efectes de l'avantatge fiscal.

4. Altres règims especials

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

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

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

Bàsicament, el seu règim tributari és el conegut com a **transparència fiscal**: en principi, aquestes entitats estan subjectes a les obligacions tributàries de l'aplicació de la LIS, a excepció del pagament del deute tributari, i per això han d'imputar les seves bases imposables als seus socis o membres, que al seu torn les han d'incloure a les bases imposables dels seus impostos personals.

La raó d'aplicar el règim de transparència a aquestes entitats no és la mateixa que justifica el règim comú de transparència, que no és una altra que evitar elusions mitjançant la interposició de societats. En aquest cas, la transparència respon a la finalitat d'aquestes entitats que no és obtenir lucre per a elles mateixes, sinó **facilitar l'activitat econòmica** dels seus membres o permetre una **associació temporal**.

Les **agrupacions d'interès econòmic espanyoles**²⁹ han d'imputar la seva base imposable, ja sigui positiva o negativa, als **seus socis residents** a Espanya o no residents amb establiment permanent en territori espanyol, i també les deduccions i bonificacions i també les retencions i els ingressos a compte a què tingui dret l'agrupació. A més, les despeses financeres netes que, d'acord amb l'article 16 LIS, no hagin estat objecte de deducció en aquestes entitats en el període impositiu, per superar el límit establert en aquest precepte, també

Origen del règim

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

⁽²⁹⁾ Article 43 LIS.

s'han d'integrar als socis, sense que siguin deduïbles per l'entitat, així com també la reserva de capitalització que, d'acord amb el que es disposa en l'art. 25 LIS, no hagi estat aplicada per aquestes entitats en el període impositiu.

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

D'altra banda, en la transmissió de participacions al capital, fons propis o resultats d'entitats acollides a aquest règim, el valor d'adquisició s'incrementa en l'import dels beneficis socials que, sense distribució efectiva, hagin estat imputats als socis com a rendes de les seves participacions en el període de temps comprès entre la seva adquisició i transmissió. Igualment, el valor d'adquisició es minora en l'import de les pèrdues socials que hagin estat imputades als socis. No obstant això, quan així ho estableixin els criteris comptables, el valor d'adquisició es minora en l'import de les despeses financeres, les bases imposables negatives, la reserva de capitalització, i les deduccions i bonificacions, que hagin estat imputades als socis en el període de temps comprès entre l'adquisició i transmissió, fins que s'anul·li el referit valor, i el corresponent ingrés financer s'integrarà en la base imposable igualment.

Si l'agrupació té **socis no residents** és l'agrupació la que es veu sotmesa a l'IS per la part de la seva base imposable que els correspongui, ja que en aquest cas no s'hi ha de practicar cap imputació. Les entitats no residents que no reben bases imposables imputades perceben, al contrari que els socis residents, dividendes i participacions en beneficis de l'agrupació i hauran de tributar per aquests per l'IRNR o segons estableixi el CDI que els sigui aplicable.

Per la seva banda, les **agrupacions d'interès econòmic europees**³⁰ tributen igual que les espanyoles amb les peculiaritats següents:

⁽³⁰⁾Article 44 LIS.

- Estan subjectes a les obligacions tributàries derivades de l'aplicació de la LIS, a excepció del pagament del deute tributari.
- Si l'entitat no és resident, els seus socis residents hauran d'integrar a la seva base imposable la part corresponent als beneficis o a les pèrdues de l'agrupació, i aplicar per a determinar-los les normes generals de l'IS.
- Els socis no residents, amb independència que l'agrupació europea sigui al seu torn no resident o resident, queden subjectes a l'IRNR únicament si l'activitat de l'agrupació es pot considerar com un establiment permanent a Espanya.

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

Exemple

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

Els beneficis, una vegada deduïdes les despeses, obtinguts per l'agrupació en l'exercici *x* han estat de 8.000.000 d'euros.

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

Tributació de l'agrupació d'interès econòmic

- Base imposable: 8.000.000 d'euros.
- Base imposable sotmesa a IS: 2.000.000 d'euros (no s'imputa al soci no resident).
- Tipus de gravamen: 25%.
- Quota: 500.000 euros.

Imputació als socis residents

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

Tributació del soci no resident

- Tributa per l'IRNR en concepte de 500.000 euros de dividendes percebuts.
- El tipus de gravamen aplicable és del 19% (article 25.1.f TRLIRNR).
- Quota: 95.000 euros, que coincideix amb la retenció practicada (article 31.2 TRLIRNR).

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

Les **unions temporals d'empreses**³¹ tributen igual que les agrupacions espanyoles d'interès econòmic, amb la particularitat que si operen a l'estranger podran gaudir d'exempció sobre les rendes obtingudes a l'estranger.

⁽³¹⁾Article 45 LIS.

Les **imputacions** que han de fer aquestes entitats s'han d'efectuar als seus socis o membres que tinguin els drets inherents a la seva condició el dia de la conclusió del període impositiu de l'entitat, en la proporció que resulti de l'escriptura de constitució.

Per a això, les entitats han de complir una sèrie de requisits formals recollits en l'article 47 LIS i en l'article 46 RIS.

4.2. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

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

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

Per a poder gaudir d'aquest règim³², les entitats han de tenir com a **objecte principal** l'arrendament d'habitatges situats en territori espanyol, i aquesta activitat és compatible amb altres activitats complementàries i amb la transmissió d'immobles passat un termini de manteniment obligatori de set anys. Així mateix, és aplicable aquest règim si l'entitat arrenda, juntament amb l'habitatge, trasters, dues places de garatge i mobiliari accessori, però no locals de negoci.

⁽³²⁾Article 48 LIS.

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

Vegeu també

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

Els **requisits** per a l'aplicació d'aquest règim es recullen en l'article 48 LIS:

- Que el nombre d'habitatges arrendats o oferts en arrendament sigui en tot moment igual o superior a vuit.
- Que els habitatges romanguin arrendats o oferts en arrendament durant almenys tres anys.

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

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

- Que les activitats de promoció immobiliària i d'arrendament siguin objecte de comptabilitat separada per a cada immoble adquirit o promogut, amb el desglossament necessari per a conèixer la renda de cada habitatge, local o finca registral independent.
- En cas que desenvolupin activitats complementàries de la principal d'arrendament d'habitatges, que almenys el 55% de les rendes del període impositiu, excloses les de la transmissió d'immobles una vegada transcorregut el termini mínim apuntat de set anys, tinguin dret a la bonificació de l'article 49, és a dir, que procedeixin de l'activitat protegida en aquest règim especial.

Aquest règim especial comporta l'aplicació de **bonificacions en la quota**³³, que representen uns beneficis fiscals molt destacables.

⁽³³⁾Article 49 LIS.

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

La bonificació prevista és el 85 per cent de la quota íntegra que correspon a les rendes derivades de l'arrendament d'habitatges, i resultarà incompatible, en relació amb les rendes bonificades, amb la reserva de capitalització prevista en l'art. 25 LIS.

A més, les distribucions de beneficis que percebin els socis d'aquestes entitats i la transmissió de les seves participacions gaudiran de l'exempció de l'art. 21 LIS, que s'aplicarà sobre el 50 per cent del seu import.

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

Vegeu també

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

Finalment, l'exempció per a evitar la doble imposició interna relativa a plusvàlues de font interna (art. 21 LIS) es veu reduïda al 50 per cent en el cas de rendes derivades de la transmissió de participacions en el capital d'entitats que hagin aplicat aquest règim fiscal i que es corresponguin amb reserves procedents de beneficis no distribuïts bonificats.

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

L'objectiu d'aquests règims és incentivar l'aportació de recursos financers a les empreses, assumint els riscos propis del soci. La Llei 22/2014, de 12 de novembre, reguladora de les entitats de capital de risc i de les seves societats gestores, recull el règim substantiu aplicable a aquestes entitats, l'activitat de les quals consisteix a proporcionar recursos a mitjà i a llarg termini, però no de manera il·limitada en el temps. Les **societats de capital de risc** són societats anònimes, l'objecte social de les quals consisteix principalment a participar temporalment en el capital d'empreses no financeres els valors de les quals no cotitzen al primer mercat de la borsa de valors. Per la seva banda, els **fons de capital de risc** són patrimonis administrats per una societat gestora que té el mateix objecte social que les societats de capital de risc.

Les particularitats del seu règim especial³⁴ consisteixen bàsicament en el següent:

⁽³⁴⁾Article 50 LIS.

1) L'**exempció parcial** de rendes derivades de la transmissió d'accions i participacions en entitats que són pròpies del seu objecte social. En el cas de tractar-se de societats de mera tinença de béns, s'exigeix addicionalment que els immobles que representin el 85% del valor comptable total dels immobles de l'entitat participada estiguin afectes, ininterrompudament durant el temps de tinença dels valors, al desenvolupament d'una activitat econòmica, en els termes de la LIRPF, diferent de la financera o immobiliària.

El percentatge de l'exempció varia en funció del temps transcorregut des de la seva adquisició fins a la seva transmissió. L'exempció serà del 99 per cent de les rendes positives que no compleixin els requisits de l'exempció establerta en l'art. 21 LIS a partir de l'inici del segon any fins al quinzè inclusivament, amb les circumstàncies excepcionals que s'assenyalen en l'apartat 1 de l'article 50 LIS.

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

Aquesta exempció parcial no s'aplica si les rendes s'obtenen mitjançant un paradís fiscal o quan l'adquirent resideixi en aquest país o territori, així com també quan es produeixi la transmissió a una entitat vinculada, tret d'excepcions.

En cas de no complir-se els requisits establerts en l'art. 21 LIS, l'exempció no resultarà aplicable en tres supòsits:

- a) Quan l'adquirent resideixi en un país o territori qualificat com a paradís fiscal.
- b) Quan la persona o entitat adquirent estigui vinculada amb l'entitat de capital-risc, tret que sigui una altra entitat de capital-risc, en aquest cas, aquesta última se subrogarà en el valor i la data d'adquisició de l'entitat transmissent.
- c) Quan els valors transmesos haguessin estat adquirits a una persona o entitat vinculada amb l'entitat de capital-risc.

2) Aplicació de l'exempció **prevista en l'art. 21.1 LIS**, independentment del percentatge de participació en els fons propis de l'entitat i del període de tenença de la participació.

Els socis o partícips de les entitats de capital de risc també gaudeixen de l'exempció regulada en l'article 21 LIS sobre les rendes positives posades de manifest en la transmissió o el reemborsament d'accions o participacions representatives dels fons propis d'aquestes entitats. Si els socis o partícips no són residents al territori espanyol³⁵, aquestes rendes no es consideren obtingudes a Espanya i, per tant, no queden subjectes a l'IRNR.

⁽³⁵⁾Article 50.4 LIS.

Exemple

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

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

Tributació de l'entitat de capital de risc

1) Opció 1. Si no es compleixen els requisits de l'art. 21 LIS, això és, participació de l'entitat de capital-risc igual o superior al 5 per cent del capital de PIMCO SA i, en cas de no residir aquesta última en territori espanyol, subjecció d'aquesta a un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS a un tipus nominal, almenys, del 10 per cent.

- Renda per la transmissió de la participació: 10.000 euros.
- Exempció del 99%: $(10.000 - 9.900) = 100$ euros.
- Tipus de gravamen: 25%.
- Quota corresponent a la renda derivada de la transmissió: 25 euros.

2) Opció 2

- Si es compleixen els requisits de l'art. 21 LIS, la totalitat de la renda (10.000 euros) gaudiria d'exempció.

A les **societats de desenvolupament industrial regional**³⁶ definides en la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre règim fiscal d'agrupacions i unions temporals d'empreses i de les societats de desenvolupament industrial, se'ls aplica el rè-

⁽³⁶⁾Art. 51 LIS.

gim d'exempció de l'art. 21 LIS pels dividendes i participacions en beneficis percebuts, qualsevol que sigui el percentatge de participació i el temps de tenença de les accions o participacions.

4.4. Institucions d'inversió col·lectiva

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

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

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

L'article 52 LIS sotmet al règim especial de les institucions d'inversió col·lectiva totes les entitats que no estiguin sotmeses al tipus general de l'IS. Estan **sotmeses al tipus gravamen de l'1%** i, per tant, a aquest règim especial, les societats d'inversió de capital variable, els fons d'inversió de caràcter financer, les societats d'inversió immobiliària i els fons d'inversió immobiliària, sempre que compleixin les condicions establertes en la normativa de l'IS.

D'acord amb les lletres *a*, *b* i *c* de l'article 29.4 LIS, tributen al tipus de l'1%:

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

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

c) Les **societats d'inversió immobiliària** i els **fons d'inversió immobiliària** regulats en aquesta llei, sempre que el nombre d'accionistes o partícips requerit sigui, com a mínim, de 100, i que, amb el caràcter d'institucions d'inversió col·lectiva no financeres, tinguin per objecte exclusiu la inversió en qualsevol tipus d'immoble de naturalesa urbana per al

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

Aquest règim especial consisteix bàsicament que aquestes entitats no tindran dret a l'exempció per a evitar la doble imposició sobre dividendes i rendes derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats residents i no residents, prevista en l'art. 21 LIS, ni a les deduccions per a evitar la doble imposició internacional recollida en els art. 31 i 32 LIS.

La LIS regula, així mateix, en els articles 53 i 54 la **tributació dels socis o partícips** d'aquestes entitats.

Pel que fa als socis o partícips residents o no residents que obtinguin les seves rendes mitjançant establiment permanent en territori espanyol, integren a la base imposable de l'impost que els sigui aplicable la renda, positiva o negativa, derivada tant dels dividendes o participacions en beneficis distribuïts per aquestes institucions com de la transmissió de les accions o participacions o del reemborsament d'aquestes últimes, sense que en cap cas resulti possible aplicar l'exempció prevista en l'art. 21 LIS, ni les deduccions per a evitar la doble imposició internacional previstes en els art. 31 i 32 LIS.

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

Com a regla específica, s'ha de tenir en compte que l'article 17.6 LIS estableix que, en el cas de les societats d'inversió de capital variable (SICAV), l'import obtingut tant en les reduccions de capital com en les distribucions de la prima d'emissió s'ha d'integrar a la base imposable del soci sense dret a cap deducció

a la quota íntegra, i que aquesta mesura és aplicable no solament als contribuents de l'IRPF i l'IS que siguin accionistes de SICAV espanyoles, sinó també als qui ho siguin d'entitats equivalents fora de les nostres fronteres.

Exemple

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

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

Tributació de la SIMCAV

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

Tributació de PILETA, SA

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

Entre les institucions d'inversió col·lectiva de caràcter no financer destaquen les societats anònimes cotitzades d'inversió en el mercat immobiliari (SOCIMI), regulades per la Llei 11/2009. En el supòsit de complir els requisits que estableix, el règim fiscal aplicable no és el general de les IIC sinó el següent:

- Tributen al 0% per l'impost de societats sense possibilitat de compensació de bases imposables negatives ni d'aplicar les deduccions i bonificacions dels capítols II, III ni IV del títol VI de la LIS.
- Tributen pel règim general en cas d'incompliment del termini de permanència de tres anys d'arrendament dels immobles a què es refereix la Llei.
- S'estableix un gravamen especial (que té la consideració de quota de l'IS) del 19% sobre l'import íntegre dels dividendes repartits als socis amb participació igual o superior al 5% quan aquests beneficis tributin en seu del soci a un tipus inferior al 10%, tot i que aquest gravamen no s'aplica quan el soci sigui una altra SOCIMI ni una entitat no resident amb participació en una altra SOCIMI, en els termes de l'article 2.1.b) de la llei. En tot cas estan subjectes a retenció els dividendes o participacions, excepte que es tracti d'entitats que reuneixin els requisits per a l'aplicació de la llei que

regula les SOCIMI, i els dividendes percebuts pels socis no donen dret a aplicar exempcions i deduccions per a evitar la doble imposició.

- Les societats residents que tributin per l'IS i les societats no residents amb establiment permanent que tributin per l'IRNR que siguin sòcies de la SOCIMI no podran aplicar l'exempció per a evitar la doble imposició de l'art. 21 LIS quan percebin dividendes distribuïts amb càrrec a beneficis o reserves de la SOCIMI, o rendes positives obtingudes en la transmissió o reemborsament de la participació en el capital de la SOCIMI.

4.5. Minería

Aquest és un règim aplicable a les entitats que fan activitats d'exploració, investigació i explotació o benefici de jaciments minerals o altres recursos geològics³⁷, en raó de les peculiaritats que presenten aquestes activitats.

⁽³⁷⁾Articles 90 a 94 i DT 2a. LIS.

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

Les entitats mineres³⁸ gaudeixen de **llibertat d'amortització** amb relació a les seves inversions en actius miners i a les quantitats abonades en concepte de cànon de superfície durant 10 anys, comptadors a partir del començament del primer període impositiu en la base imposable del qual s'integri el resultat de l'explotació.

⁽³⁸⁾El concepte d'*activitat minera* es recull en la Llei 22/1973, de 21 de juliol, de mines i la Llei 54/1980, de 5 de novembre, de modificació de la llei de mines.

La LIS recull **dues modalitats** respecte de la reducció de la base imposable en les dotacions al **factor esgotament**.

Vegeu també

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

Poden gaudir de la **primera modalitat** les entitats mineres que duguin a terme l'aprofitament dels recursos assenyalats en l'apartat 1 de l'article 91 LIS. En aquest cas, la reducció no pot excedir el 30% de la base imposable corresponent als aprofitaments dels recursos miners que permeten aquesta reducció.

La **segona modalitat** correspon a les entitats que duguin a terme els aprofitaments d'una o diverses matèries primeres minerals declarades prioritàries en el Reial decret 647/2002, de 5 de juliol, pel qual es declaren les matèries primeres minerals i activitats amb elles relacionades, qualificades com a prioritàries a l'efecte del previst en la LIS. Aquestes entitats poden optar que el factor d'esgotament referent a aquests recursos sigui de fins al 15% del valor dels minerals venuts, i es consideren també com a tals els consumits per les mateixes empreses per al tractament o per a la transformació posteriors. La dotació per al factor d'esgotament, en aquest cas, no pot ser superior a la part de base im-

posable corresponent al tractament, a la transformació, a la comercialització i a la venda de les substàncies obtingudes dels aprofitaments assenyalats i dels productes que incorporin aquestes substàncies i altres que se'n derivin.

Les quantitats que redueixen la base imposable en concepte de factor esgotament **hauran de ser invertides posteriorment**³⁹ en les despeses, els treballs i les immobilitzacions directament relacionats amb activitats mineres concretes.

⁽³⁹⁾Article 92 LIS.

La inversió s'ha d'efectuar en:

- a) Exploració i investigació de nous jaciments minerals i altres recursos geològics.
 - b) Investigació que permeti millorar la recuperació o la qualitat dels productes obtinguts.
 - c) Subscripció o adquisició de valors representatius del capital social d'empreses dedicades exclusivament a les activitats referides en els paràgrafs *a*, *b* i *d* d'aquest article, i també a l'explotació de jaciments minerals i altres recursos geològics classificats en la secció C, apartat 1 de l'article 3 de la Llei 22/1973, de 21 de juliol, de mines, i en la secció D, creada per la Llei 54/1980, de 5 de novembre, que modifica la Llei de mines, amb especial atenció als recursos minerals energètics, quant a minerals radioactius, recursos geotèrmics, roques bituminoses i qualssevol altres jaciments minerals o recursos geològics d'interès energètic que el Govern acordi incloure en aquesta secció, sempre que, en ambdós casos, els valors es mantinguin ininterrompudament en el patrimoni de l'entitat per un termini de 10 anys.
- En cas que les empreses les accions o participacions de les quals es van subscriure amb posterioritat a la subscripció fessin activitats diferents d'aquestes, el contribuïent haurà de fer la liquidació a què es refereix l'article 94.1 LIS, o bé, reinvertir l'import corresponent a aquella subscripció, en altres inversions que compleixin els requisits. Si la nova reinversió es fes en valors dels esmentats en el primer paràgraf, aquests s'hauran de mantenir durant el període que quedi per a completar el termini dels 10 anys.
- d) Investigació que permeti obtenir un coneixement millor de la reserva del jaciment en explotació.
 - e) Laboratoris i equips de recerca aplicables a les activitats mineres de l'empresa.
 - f) Actuacions compreses en els plans de restauració previstos en el Reial decret 975/2009, de 12 de juny, sobre gestió dels residus de les indústries extractives i de protecció i rehabilitació de l'espai afectat per activitats mineres.

La llei, a més, obliga al compliment d'uns determinats **requisits perquè la dotació al factor esgotament redueixi la base imposable**⁴⁰:

⁽⁴⁰⁾Articles 93 i 94 LIS.

1) L'import de la dotació en cada període impositiu s'haurà d'invertir en el termini de 10 anys, comptats a partir de la seva conclusió. La inversió s'entén efectuada quan s'hagin realitzat les despeses o els treballs en què s'ha de concretar la inversió o s'hagi rebut l'immobilitzat. En el cas d'**incomplir-se aquest requisit** per incompliment del termini de 10 anys o per inversió inadequada, s'integra en la base imposable del període impositiu conclòs a l'expiració d'aquest termini o de l'exercici en el qual s'hagi fet la disposició inadequada,

i s'han de liquidar els interessos de demora corresponents que es reporten des del dia en què finalitzi el període de pagament voluntari del deute corresponent al període impositiu en què es va fer la correlativa reducció.

2) Els comptes de reserves de l'entitat minera s'hauran d'incrementar en cada període impositiu en l'import que va reduir la base imposable en aquest concepte. Només es pot disposar lliurement d'aquestes reserves en la mesura en què es vagin amortitzant les inversions, o una vegada transcorreguts 10 anys des que es van subscriure les accions o participacions corresponents finançades amb aquests fons.

3) El subjecte passiu haurà de recollir en la memòria dels 10 exercicis següents a aquell en el qual es va fer la reducció corresponent de l'import, les inversions realitzades amb càrrec a aquesta i les amortitzacions realitzades, i també qualsevol disminució que hi hagi hagut en els comptes de reserves que es van incrementar com a conseqüència del que preveu l'apartat anterior i la seva destinació. Aquests fets poden ser objecte de comprovació durant aquest mateix període.

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

A més, aquestes inversions no es poden acollir a les deduccions incentivadores de determinades activitats recollides en la LIS.

4.6. Investigació i explotació d'hidrocarburs

En aquest cas, el règim especial⁴¹ s'aplica a societats l'objecte social exclusiu de les quals sigui l'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments i d'emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs naturals, líquids o gasosos, i és molt similar, quant a contingut i a raó de ser, al règim especial aplicable a la mineria, però, evidentment, adaptat i especificat per a les activitats assenyalades relacionades amb els hidrocarburs.

Vegeu també

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

⁽⁴¹⁾Articles 95 a 99 i DT 2a. LIS.

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

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

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

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

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

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

Com en el cas del règim especial de la mineria, les **quantitats destinades al factor d'esgotament s'hauran d'invertir en determinades activitats**⁴².

⁽⁴²⁾Article 96 LIS.

Aquestes activitats, amb els requisits recollits en l'article 96 LIS, són:

- L'exploració, la investigació i l'explotació de jaciments o d'emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs que es desenvolupin al territori espanyol i al subsòl del mar territorial i dels fons marins en el termini de 10 anys. Es consideren despeses d'aquest tipus les realitzades en una concessió i que es refereixin a treballs per a la localització i la perforació d'una estructura capaç de contenir o emmagatzemar hidrocarburs, diferent de la que conté el jaciment que va donar lloc a la concessió d'explotació atorgada.
- L'abandó de camps i el desmantellament de plataformes marines en el termini de 10 anys.

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

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

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

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

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

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

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

4.7. Transparència fiscal internacional

El règim de transparència fiscal internacional⁴³ reuneix les característiques pròpies de la transparència fiscal derogada i respon, així mateix, a la mateixa finalitat: **combatre l'elusió** de la tributació que correspondria a un subjecte que interposa una societat entre ell i les rendes que, d'una altra manera, percebria directament.

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

Vegeu també

Per a més informació sobre el règim especial de la mineria, podeu veure el subapartat "Mineria" d'aquest mòdul.

Vegeu també

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

⁽⁴³⁾Article 100 LIS.

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

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

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

2) Han d'estar controlades per contribuents residents a Espanya. Els criteris que determinen el control són recollits en la lletra *a* de l'article 100.1 LIS, són molt més amplis que una participació majoritària al capital social de l'entitat no resident i es remeten als vincles recollits en l'article 18.2 LIS.

Les societats contribuents residents a Espanya, per si soles o juntament amb persones o entitats vinculades en el sentit de l'article 18 LIS, han de tenir una participació igual o superior al 50% al capital, els fons propis, els resultats o els drets de vot de l'entitat no resident en territori espanyol, en la data del tancament de l'exercici social d'aquesta última. S'indica, a més, que la participació que tinguin les entitats vinculades no residents en territori espanyol es computa per l'import de la participació indirecta que determini en les persones o entitats vinculades residents en territori espanyol, i que l'import de la renda positiva que s'ha d'incloure es determina en proporció a la participació en els resultats i, si no n'hi ha, en proporció a la participació al capital, els fons propis o els drets de vot.

3) Han d'obtenir bàsicament rendes derivades d'activitats financeres o immobiliàries, en determinades condicions, sempre que no demostrin que els valors que tenen es dediquen a una vertadera activitat empresarial. És a dir, que es tracta de les rendes que solen obtenir les entitats conegudes com de mera tinença de béns o de cartera. No obstant això, els contribuents imputaran la renda total obtinguda per l'entitat no resident en territori espanyol quan aquesta no disposi de la corresponent organització de mitjans materials i personals per a la seva realització, fins i tot si les operacions tenen caràcter recurrent, excepte quan acreditin que les referides operacions es realitzen amb els mitjans materials i personals existents en una entitat no resident en territori espanyol pertanyent al mateix grup, en el sentit de l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, o bé que la seva constitució i operativa respon a motius econòmics vàlids. En cas de no produir-se aquest supòsit, la imputació de rendes es produirà únicament per les rendes obtingudes per l'entitat resident al territori de baixa tributació que procedeixin de:

- La titularitat d'immobles o de drets reals sobre aquests –excepte que estiguin afectes a una activitat econòmica o cedits en ús a una entitat vinculada no resident.
- La participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat o de la cessió a tercers de capitals propis –amb les excepcions recollides en l'apartat *b* de l'article 103.3 LIS.
- Operacions de capitalització i assegurança, que tinguin com a beneficiària a la pròpia entitat.
- Propietat industrial i intel·lectual, assistència tècnica, béns mobles, drets d'imatge i arrendament o subarrendament de negocis o mines, en els termes establerts en l'apartat 4 de l'art. 25 LIRPF.
- Guanys i pèrdues patrimonials derivades de la transmissió dels béns i drets esmentats en els apartats anteriors.
- Instruments financers derivats, excepte els designats per cobrir un risc específicament identificat derivat de la realització d'activitats econòmiques.
- Activitats creditícies, financeres, asseguradores i de prestació de serveis realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats vinculades i residents a Espanya, en la mesura en què aquestes relacions poden determinar l'existència de despeses, fiscalment deduïbles, per a la resident a Espanya.

No s'imputaran les rendes procedents de la participació en fons propis d'entitats i cessió de capitals propis i de la transmissió de béns i drets quan es tracti de valors derivats de la participació al capital o en els fons propis d'entitats que atorguin, almenys, el 5 per cent del capital d'una entitat i es posseeixin durant un termini mínim d'un any, amb la finalitat de dirigir i gestionar la participació, sempre que disposi de la corresponent organització de mitjans materials i personals, i l'entitat participada no sigui una entitat patrimonial en els termes de l'apartat 2 de l'art. 5 LIS. Tampoc s'imputaran les rendes previstes en l'apartat 3 de l'art. 100 LIS quan la suma dels seus imports sigui inferior al 15 per cent de la renda total obtinguda per l'entitat no resident, excepte les rendes a què es refereix la lletra g) d'aquest apartat (activitats creditícies, financeres, asseguradores i de prestació de serveis realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats vinculades), que s'imputaran íntegrament.

El règim de la transparència fiscal internacional consisteix bàsicament que els **resultats de l'entitat no resident s'imputin al contribuent resident a Espanya** que en tingui el control, en proporció a la seva participació en els resultats de l'entitat transparent i, si no, d'acord amb la seva participació al capital social, els fons propis o els drets de vot, computant en tot cas tant la seva participació directa com indirecta. Aquesta imputació té el límit que mai no s'imputa una quantitat superior a la renda total de l'entitat no resident⁴⁴. A més, heu de tenir en compte que s'imputen únicament els beneficis, no les pèrdues.

⁽⁴⁴⁾Article 100.9 LIS.

L'import d'aquestes rendes es calcula d'acord amb les normes de l'IS⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Article 100.9 LIS

No escau la **imputació**⁴⁶ d'aquestes rendes quan es corresponguin amb despeses fiscalment no deduïbles de les entitats residents a Espanya. Atès que aquestes rendes s'imputen als partícips residents d'aquestes entitats no residents, no s'integren en la base imposable dels contribuents per impostos espanyols els dividendes o participacions en beneficis en la part que correspongui a la renda positiva que ja hi hagi estat inclosa.

⁽⁴⁶⁾Apartats 6 i 10 de l'article 100 LIS.

El **període impositiu**⁴⁷ al qual cal imputar les rendes és aquell en què hagi conclòs l'exercici social de l'entitat no resident –que no pot tenir una durada superior als 12 mesos.

⁽⁴⁷⁾Article 100.8 LIS.

Una vegada imputades les rendes, els partícips poden **deduir de la seva quota íntegra**⁴⁸ els impostos o gravàmens de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS, efectivament satisfets, en la part que correspongui a la renda positiva inclosa en la base imposable, i també l'impost o gravamen efectivament satisfet a l'estranger per raó de la distribució dels dividendes o participacions en beneficis, sigui conforme a un conveni per a evitar la doble imposició o d'acord amb la legislació interna del país o territori de què es tracti, en la part que correspongui a la renda positiva inclosa amb anterioritat a la base imposable. Aquestes deduccions no poden excedir la quota íntegra que a Espanya correspongui pagar per la renda positiva inclosa en la base imposable.

⁽⁴⁸⁾Article 100.11 LIS.

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

Quant a les **obligacions formals** que incumbeixen als partícips residents que hagin procedit a imputar en la seva base imposable aquestes rendes, juntament amb la declaració per l'impost sobre la renda que els correspongui (IRPF o IS), hauran d'incloure les dades següents de l'entitat transparent:

- Nom o raó social i lloc del domicili social.

- Relació d'administradors i lloc del seu domicili fiscal.
- Balanç, compte de pèrdues i guanys i memòria; import de la renda positiva que hagi de ser objecte d'imputació en la base imposable.
- Justificació dels impostos satisfets respecte de la renda positiva que hagi de ser objecte d'imputació en la base imposable.

Finalment, cal destacar que, atès que aquest règim pot arribar a presentar obstacles incompatibles amb la llibertat d'establiment que preveu l'article 43 del TCE, tal com interpreta el TJCE l'abast d'aquesta llibertat amb relació a les regulacions de la imposició directa dels estats membres de la Unió Europea, **la transparència fiscal internacional no s'aplica**⁴⁹ en cas que l'entitat no resident sigui al seu torn **resident en un estat membre de la Unió Europea**, sempre que el subjecte passiu acreditat que la seva constitució i operativa respon a motius econòmics vàlids i que duu a terme activitats econòmiques, o es tracti d'una institució d'inversió col·lectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 13 de juliol de 2009, per la qual es coordinen les disposicions legals, reglamentàries i administratives sobre determinats organismes d'inversió col·lectiva en valors mobiliaris, diferents de les previstes en l'art. 54 LIS, constituïda i domiciliada en algun estat membre de la Unió Europea.

⁽⁴⁹⁾Article 100.16 LIS.

Exemple

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

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

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

Imputacions a practicar a CONLAPA, SA

1) L'entitat ABECE reuneix totes les característiques necessàries per a quedar sotmesa al règim de transparència fiscal internacional, ja que CONLAPA, SA, té per sí sola una participació del 50% en el seu capital.

El tipus de gravamen de l'impost de naturalesa anàloga a l'IS que paga a Suïssa ascendeix a prop del 17%, de manera que si ABECE hagués quedat sotmesa a l'IS hauria satisfet

un import per aquest concepte d'uns 107.000 euros aproximadament (aplicant el tipus de gravamen general del 25% previst en la LIS). L'impost suís representa, per tant, una tributació lleugerament superior al 50% del que correspondria pagar a Espanya per l'IS, però en qualsevol cas inferior al 75% d'aquesta última quantitat.

D'altra banda, totes les rendes obtingudes per ABECE són imputables a CONLAPA, SA: apartats a i b de l'article 100.3 LIS.

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

- Per les rendes derivades dels bons al portador ha d'integrar en la seva base imposable la quantitat de 150.000 euros.
- Ha d'integrar la meitat dels dividendes obtinguts per ABECE: 25.000 euros.
- Per les rendes immobiliàries ha d'integrar en la seva base imposable com a ingrés 40.000 euros i com a despeses deduïbles les de manteniment i conservació (3.500 euros) i els impostos locals (1.500 euros).
- La part de l'impost satisfet per ABECE a Suïssa en concepte d'un impost anàleg a l'IS corresponent a les rendes imputades és deduïble de la quota íntegra de CONLAPA, SA:
 - 150.000 euros per les rendes derivades dels bons.
 - 25.000 euros pels dividendes.
 - 35.000 euros per les rendes derivades de l'arrendament (40.000 – 5.000 de despeses deduïbles).
 - Rendes positives imputades a CONLAPA, SA: 210.000 euros.
 - Tipus de gravamen: 17%.
 - Impost suís deduïble de la quota íntegra: 35.700 euros.

4.8. Determinats contractes d'arrendament financer

Tal com hem tingut ocasió d'explicar en l'apartat 2 del subapartat "Despeses deduïbles" del mòdul "Impost sobre societats: règim general", al qual ens remetem, en determinats contractes d'arrendament financer (líasing) l'entitat arrendatària pot **deduir la part de les quotes d'arrendament financer satisfetes corresponent a la recuperació del cost del bé en concepte d'amortització**, excepte en cas que el contracte tingui per objecte terrenys, solars i altres actius no amortitzables⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Article 106 LIS.

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

Article 100.6 LIS.

En tots els supòsits, la quantitat que s'ha de deduir per aquest concepte no pot ser superior al **resultat d'aplicar al cost del bé el doble del coeficient d'amortització lineal segons les taules d'amortització oficialment aprovades** que correspongui a aquest bé⁵¹, i n'és deduïble l'excés en els períodes successius, respectant el mateix límit.

⁽⁵¹⁾Aquest resultat s'ha de multiplicar per 1,5 si es tracta d'empreses de dimensió reduïda, tal com hem indicat en l'apartat "Empreses de dimensió reduïda" d'aquest mateix mòdul.

⁽⁵²⁾El procediment per a tramitar la sol·licitud d'aplicació d'aquest règim especial es detalla en l'article 50 RIS.

La Llei de l'impost estableix els **requisits** següents per a l'aplicació d'aquest règim⁵²:

1) L'arrendador ha de ser una entitat de crèdit o un establiment financer de crèdit i els contractes han de tenir una durada mínima de 2 anys quan tenen per objecte béns mobles, i de 10 anys quan tenen per objecte béns immobles o establiments industrials.

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

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

3) L'import anual de la part de les quotes d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost del bé ha de romandre igual o tenir caràcter creixent al llarg del període contractual, requisit que no és exigít a l'import de la part de les quotes d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost del bé en els contractes vigents els períodes anuals de duració dels quals s'iniciïn dins de l'any 2015. L'import anual de la part d'aquestes quotes en aquests períodes no pot excedir el 50 per cent del cost del bé, en el cas de béns mobles, o el 10 per cent del cost, si es tracta de béns immobles o establiments industrials⁵³.

(53) DT 34a. LIS.

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

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

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

Vegeu també

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

La LIS indica, finalment, que en els supòsits de pèrdua o inutilització definitiva del bé per causa no imputable al subjecte passiu i degudament justificada, no s'integra en la base imposable de l'arrendatari la diferència positiva entre la quantitat deduïda en concepte de recuperació del cost del bé i la seva amortització comptable.

4.9. Entitats de tinença de valors estrangers

Amb la finalitat d'atreure inversió exterior a Espanya i de fomentar les inversions espanyoles a l'estranger, la LIS preveu un règim especial i opcional per a les denominades **entitats de tinença de valors estrangers (ETVE)**, també conegudes com a **societats de cartera**⁵⁴ (*holding*). Les ETVE són societats l'objecte social de les quals comprèn l'activitat de **gestió i administració de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents al territori espanyol**, mitjançant l'organització corresponent de mitjans materials i personals⁵⁵.

⁽⁵⁴⁾Articles 107 i 108 LIS.

⁽⁵⁵⁾Article 107.1 LIS.

Les ETVE han de complir els requisits següents:

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

Per a poder optar al règim cal presentar una **comunicació** al Ministeri d'Hisenda, i és aplicable el règim especial a partir del període impositiu que finalitzi després d'aquesta comunicació i als successius abans que es comuniqui la renúncia al règim⁵⁶.

Article 107.1 LIS

Atès que la redacció de l'article 107.1 LIS es refereix a entitats "l'objecte social de les quals **comprengui** l'activitat de gestió i administració de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents", es permet que l'ETVE pugui continuar duent a terme altres activitats empresarials diferents sotmeses al règim general de l'IS.

En cap cas no poden acollir-se a aquest règim especial les entitats sotmeses als règims especials de les agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees, i d'unions temporals d'empreses, ni tampoc les entitats que tinguin la consideració d'entitat patrimonial en els termes establerts en l'apartat 2 de l'art. 5 LIS.

⁽⁵⁶⁾Article 107.2 LIS i article 51 RIS.

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

En primer lloc, els **dividends o participacions en beneficis procedents d'entitats no residents** en territori espanyol, així com les rendes derivades de la **transmissió d'aquestes participacions**, no s'integraran a la base imposable de l'ETVE sempre que compleixin les condicions de l'exempció per a evitar la doble imposició disposada en l'art. 21 LIS.

Vegeu també

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

La LIS es preocupa també per concretar el règim fiscal al qual se sotmeten els beneficis distribuïts per les ETVE als socis amb càrrec a les rendes a què es refereix l'art. 21 LIS que procedeixen d'entitats no residents en territori espanyol o a les rendes exemptes a què es refereix l'art. 22 LIS obtingudes a l'estranger a través d'un establiment permanent⁵⁷:

⁽⁵⁷⁾Art. 108.1 LIS

1) Si el soci és persona jurídica resident a Espanya (inclòs un establiment permanent), els beneficis percebuts tindran el tractament que correspongui d'acord amb la LIS.

2) Si el soci és persona física resident a Espanya, els beneficis distribuïts s'entendran obtinguts a Espanya i estaran, per tant, subjectes a tributació com a renda de l'estalvi.

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

Finalment, també es recull el règim fiscal al qual se sotmeten les **rendes obtingudes en la transmissió de les participacions** que es tenen d'una ETVE, i també en el cas de separació del soci o liquidació de l'entitat. Aquest règim fiscal és diferent en funció de qui sigui el perceptor de les participacions⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Article 108.2 LIS.

1) Quan el preceptor de la participació sigui una entitat o un establiment permanent que tributa per l'IS, la renda gaudirà de l'exempció de l'art. 21 LIS sempre que aquest subjecte compleixi el requisit de participació en l'ETVE que exigeix aquest precepte.

2) Quan el perceptor sigui una entitat o persona física no resident, no s'entendrà obtinguda en territori espanyol la renda que es correspongui amb les reserves dotades amb càrrec a les rendes exemptes o amb diferències de

valor, imputables en tots dos casos a les participacions en entitats no residents que compleixin els requisits establerts en l'art. 21 LIS o a establiments permanents que compleixin els requisits establerts en l'art. 22 LIS.

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

Exemple

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

Al seu torn, VEDATS, SA, resident a Espanya, és titular del 4% de les accions de TRADIS, SA, i n'obté uns dividendes de 60.000 euros. Més endavant, VEDATS, SA, decideix vendre les seves accions de TRADIS, SA, a una societat resident a Espanya, TUFUS, SA. Aquestes accions havien estat adquirides per VEDATS, SA, per un valor d'1.000.000 d'euros, i són venudes a TUFUS, SA, per 1.200.000 euros.

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

Renda de TRADIS, SA:

- Dividendes distribuïts per l'entitat no resident PETRA, SA: 500.000 euros \times 50% de participació = 250.000 euros. Aquesta renda gaudeix de l'exempció per a evitar la doble imposició de dividendes per la participació en els fons propis d'entitats no residents de l'art. 21 LIS, o bé de les deduccions per a evitar la doble imposició jurídica internacional de l'art. 31 LIS i per a evitar la doble imposició econòmica internacional per dividendes i participacions en beneficis de l'art. 32 LIS, sempre que TRADIS, SA, compleixi els requisits disposats en aquests preceptes.
- Plusvàlua per la transmissió a MATAS SA de la participació a PETRA, SA: 5.000.000 – 3.000.000 = 2.000.000 d'euros. Aquesta renda també gaudeix d'exempció per a evitar la doble imposició sobre rendes derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents de l'art. 21 LIS, o bé de les deduccions per a evitar la doble imposició jurídica internacional de l'art. 31 LIS, sempre que TRADIS, SA compleixi els requisits disposats en aquests preceptes.

Renda de COTOS, SA:

- Dividendes distribuïts per TRADIS, SA, que és una ETVE: 60.000 euros. Per aquest tipus de renda, en aplicació de la lletra a) de l'art. 108.1 LIS, COTOS, SA, pot beneficiar-se de l'exempció per a evitar la doble imposició sobre dividendes d'entitats residents de l'art. 21 LIS, sempre que compleixi els requisits exigits en aquest precepte. En cas de no complir aquests requisits, la LIS no preveu cap deducció per evitar la doble imposició interna de dividendes (que sí que incloïa, en canvi, l'art. 30 del derogat TRLIS).
- Plusvàlua per la transmissió a TUFUS, SA, de la seva participació en TRADIS, SA: 1.200.000 – 1.000.000 = 200.000 euros. D'acord amb la lletra a) de l'art. 108.2 LIS, COTOS, SA, gaudirà de l'exempció per a evitar la doble imposició sobre rendes derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats residents de l'art. 21 LIS, sempre que compleixi els requisits exigits en aquest precepte. També en aquest cas, i si no complís aquests requisits, la LIS no preveu cap deducció a favor de plusvàlues derivades de la transmissió de valors representatius de fons propis d'entitats residents (com sí que preveia igualment l'art. 30 del derogat TRLIS).

4.10. Entitats parcialment exemptes

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

En primer lloc, cal fer esment a les entitats i institucions sense ànim de lucre que compleixen els requisits previstos en l'article 3 de la **Llei 49/2002, de 23 desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge**⁵⁹, que estan exemptes parcialment de l'IS en els termes del títol II d'aquesta llei.

⁽⁵⁹⁾Article 9.2 LIS.

Les entitats sense finalitats lucratives es poden acollir al règim fiscal especial establert en aquest títol II de la Llei 49/2002⁶⁰ en el termini i en la forma que reglamentàriament s'estableixi i, una vegada exercida l'opció, l'entitat queda vinculada a aquest règim de manera indefinida durant els períodes impositius següents, en la mesura que es compleixin els requisits de l'article 3 d'aquesta llei i mentre no es **renuncii** a la seva aplicació en la forma que reglamentàriament s'estableixi.

⁽⁶⁰⁾Article 14 Llei 49/2002.

Aquestes entitats sense ànim de lucre estan **exemptes de l'IS per les rendes derivades del seu objecte social o finalitat específica sense realització d'explotacions econòmiques**⁶¹: donatius rebuts per a col·laborar en les finalitats de l'entitat; quotes satisfetes pels seus associats, col·laboradors o benefactors; subvencions; rendes procedents del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat, i rendes derivades d'adquisicions o transmissions de béns o drets.

⁽⁶¹⁾Article 6 Llei 49/2002.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D'aquesta manera, la **base imposable de l'IS** corresponent a aquestes entitats es compon únicament de les **rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes**, i a més no són deduïbles determinades despeses⁶²:

⁽⁶²⁾Article 8 Llei 49/2002.

1) Les despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes.

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

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

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

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

Sobre aquesta base imposable s'aplica un **tipus de gravamen del 10%**⁶³.

⁽⁶³⁾Article 10 Llei 49/2002.

Finalment, a les obligacions comptables i de retenció se sotmeten únicament les rendes no exemptes, encara que l'**obligació de declarar**⁶⁴ s'estén també a les rendes exemptes, i l'incompliment dels requisits establerts en l'article 3 de la Llei 49/2002⁶⁵ determina per a l'entitat l'obligació d'ingressar la totalitat de les quotes corresponents a l'exercici en què es produeixi l'incompliment per l'IS, els tributs locals i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, d'acord amb la normativa reguladora d'aquests tributs, juntament amb els interessos de demora que escaiguin.

⁽⁶⁴⁾Articles 11 a 13 Llei 49/2002.

⁽⁶⁵⁾Article 14 Llei 49/2002.

Hi ha un altre conjunt d'entitats que es beneficien del **règim especial dispost en els articles 109 a 111 LIS**. Es tracta de la **resta d'entitats i institucions sense ànim de lucre**⁶⁶ no incloses en la Llei 49/2002 anteriorment assenyalada; les unions, les federacions i les confederacions de cooperatives; els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials i els sindicats de treballadors; els fons de promoció d'ocupació; les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social, i l'entitat de dret públic Ports de l'Estat i les Autoritats Portuàries.

⁽⁶⁶⁾Article 9.3 LIS.

El règim d'**exempció**⁶⁷ de les rendes de les entitats que s'acaben d'assenyalar és **més restrictiu** que el que disposa la Llei 49/2002. Únicament es beneficien d'exempció les rendes següents:

⁽⁶⁷⁾Article 110.1 LIS.

1) Les que procedeixin de la realització d'activitats que constitueixin el seu objecte o finalitat específica, sempre que no tinguin la consideració d'activitats econòmiques. En particular, estan exemptes les quotes satisfetes pels associats, col·laboradors o benefactors, sempre que no es corresponguin amb el dret de percebre una prestació derivada d'una activitat econòmica.

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

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

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

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

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

Per contra, per a aquestes entitats sotmeses al règim especial de la LIS **no n'estan exemptes**⁶⁸ les rendes obtingudes en l'exercici d'explotacions econòmiques, les derivades del patrimoni mobiliari o immobiliari, ni els increments de patrimoni diferents dels esmentats anteriorment.

⁽⁶⁸⁾Article 110.2 LIS.

Per al càlcul de la **base imposable** de l'IS corresponent a aquestes entitats, formada per la suma de les rendes no exemptes, no són deduïbles les despeses assenyalades en el règim general de l'impost en l'article 15 LIS ni tampoc les imputables exclusivament a les rendes exemptes i les quantitats que constituïxin aplicació de resultats.

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

A la xifra resultant s'hi aplicarà el tipus general del 25 per cent.

Cal tenir en compte, finalment, que l'obligació **de declarar** que incumbeix aquestes entitats s'estén també a les rendes exemptes⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 124.3 LIS.

Exemple

Una fundació, sotmesa al règim especial dels articles 109 a 111 LIS, obté les rendes següents:

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

Rendes exemptes

1) 6.000 euros en concepte de donatius per a la realització de les seves activitats: lletra *a* de l'article 110.1 LIS.

2) Subvencions estatals per un valor de 100.000 euros: lletra *a* de l'article 110.1 LIS.

Rendes no exemptes

1) 8.000 euros en concepte de dividendes per unes accions d'una empresa petroliera: article 110.2 LIS.

2) 15.000 euros de plusvàlua per la transmissió d'un local destinat a les activitats pròpies de la fundació: article 110.2 LIS. Aquesta renda n'estaria exempta únicament si el preu de venda s'hagués destinat a noves inversions relacionades amb l'objecte o finalitat específica de la fundació –lletra c de l'article 110.1 LIS.

3) 20.000 euros pel cobrament de matrícules als alumnes que reben un servei d'educació especial, inclòs en l'objecte o finalitat específica de la fundació: articles 110.2 i 110.3 LIS.

4) 3.000 euros de benefici com a resultat de la venda per un import net de 15.000 euros d'objectes de decoració fets pels alumnes esmentats: articles 110.2 i 110.3 LIS.

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

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

4.11. Comunitats titulars de forests veïnals de mancomú

Les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú, regulades en la Llei 55/1980, d'11 de novembre, o en la legislació autonòmica corresponent, són **subjectes passius** de l'IS⁷⁰. Es reconeix, no obstant això, a favor d'aquestes entitats un **règim tributari especial**⁷¹, que les dota de beneficis fiscals en dos àmbits: **base imposable** i **tipus de gravamen**.

⁽⁷⁰⁾Article 7.1.k LIS.

⁽⁷¹⁾Article 112 LIS.

La **base imposable** de l'IS corresponent a aquestes comunitats es **redueix** en l'import dels beneficis de l'exercici que s'apliquin a **inversions** que efectivament es realitzin amb destinació a la **conservació, la millora, la protecció, l'accés i els serveis** destinats a l'ús social al qual estigui destinat el forest, i també al **finançament d'obres d'infraestructura i serveis públics** d'interès social. El gaudi d'aquesta reducció, que és incompatible amb la reserva de capitalització prevista en l'art. 25 LIS i amb la reserva d'anivellació de bases imposables establerta en l'art. 105 LIS, exigeix que s'apliqui el benefici en el **període impositiu o en els tres següents**, i l'Administració tributària, en la comprovació de la destinació de les inversions indicades, pot sol·licitar els informes que necessiti de les administracions autonòmiques i locals competents⁷².

⁽⁷²⁾Article 112.1 LIS.

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

En tot cas, els beneficis es poden aplicar en un termini superior a l'indicat⁷³, sempre que en aquest termini es formuli un pla especial d'inversions i despeses pel subjecte passiu i sigui acceptat per l'Administració tributària en els termes que s'estableixin reglamentàriament.

⁽⁷³⁾Article 112.2 LIS.

En segon lloc, la LIS estableix que les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú han de tributar al **tipus impositiu general del 25%**⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾Article 112.3 LIS.

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

1) Que les comunitats titulars de forests veïnals **no estan obligades a presentar declaració**⁷⁵ en els períodes impositius en què es donin conjuntament tres circumstàncies: que no obtinguin ingressos sotmesos a l'impost, que l'entitat no incorri en cap despesa i que l'entitat no faci la inversió objecte de reducció en la base imposable.

(75) Article 112.4 LIS.

2) Que la LIS també recull la integració en l'IRPF de les **quantitats efectivament distribuïdes per la comunitat als seus partícips o membres**, en concepte de rendiments de capital mobiliari per la participació en els fons propis d'entitats (article 25.1 LIRPF), que estan sotmeses en aquest impost al tipus proporcional previst en la LIRPF per a la base liquidable de l'estalvi⁷⁶.

(76) Article 112.5 LIS.

4.12. Entitats navilieres en funció del tonatge

Es tracta, en aquest cas, d'un règim especial opcional que permet tributar per la renda derivada de l'explotació de bucs, tant propis com arrendats, mitjançant l'aplicació d'un **règim d'estimació objectiva**⁷⁷.

(77) Articles 113 a 117 LIS.

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

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

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

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

c) Quan es tracta de bucs destinats a l'activitat de remolc, menys del 50% dels ingressos del període impositiu han de procedir d'activitats que es facin als ports i en la prestació d'ajuda a un buc autopropulsat per a arribar a port. En el cas de bucs amb activitat de dragatge, més del 50% dels ingressos del període

impositiu han de procedir de l'activitat de transport i dipòsit al fons del mar de materials extrets, i aquest règim afecta exclusivament aquesta part de la seva activitat.

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

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

En canvi, **no es pot aplicar** aquest règim quan la totalitat dels bucs no estiguin registrats a Espanya o en un altre estat membre de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu, ni tampoc es poden acollir a aquest règim els bucs destinats, directament o indirectament, a activitats pesqueres o esportives, ni els d'esbarjo⁷⁸.

(78) Article 113.4 LIS.

L'aplicació d'aquest règim ha de comprendre la **totalitat dels bucs del sol·licitant**⁷⁹ que compleixin els requisits i per a l'aplicació de l'escala s'exclouen els dies en els quals no estiguin operatius els bucs com a conseqüència de reparacions. A més, com a regla general, la renda positiva o negativa que, si escau, es posi de manifest com a conseqüència de la **transmissió d'un buc afecte** a aquest règim es considera integrada en la base imposable calculada d'acord amb el règim d'estimació objectiva assenyalat⁸⁰, i es **prohibeix la compensació de bases imposables negatives**⁸¹ derivades de la resta d'activitats de l'entitat naviliera o pendants de compensar en el moment de l'aplicació d'aquest règim especial.

(79) Article 114.1 LIS.

(80) Article 114.2 LIS.

(81) Article 114.3 LIS.

La determinació de la part de base imposable que correspongui a la resta d'activitats del subjecte passiu s'ha de fer aplicant el **règim general**⁸² de l'impost, tenint en compte exclusivament les rendes que en procedeixin. Aquesta part de base imposable és integrada per tots els ingressos que no procedeixin d'activitats acollides al règim i per les despeses directament relacionades amb l'obtenció d'aquests ingressos, i també per la part de les despeses generals d'administració que proporcionalment corresponguin a la xifra de negoci generada per aquestes activitats.

(82) Article 114.4 LIS.

Cal indicar, finalment, algunes especialitats⁸³ més respecte del règim general de l'IS que presenta la declaració d'aquests subjectes:

(83) Articles 115 a 117 LIS i articles 52 a 54 RIS.

- 1) L'exclusió de les **deduccions i bonificacions** en la quota íntegra.
- 2) El còmput dels **pagaments fraccionats** que s'han d'efectuar.

3) L'àmbit d'aplicació del règim, el procediment de la seva **sol·licitud** i les conseqüències de la **renúncia** o l'**incompliment** per part del subjecte passiu.

4.13. Entitats esportives

La LIS inclou un últim règim especial de l'IS amb la finalitat d'indicar quines són les conseqüències fiscals que es deriven de la **transformació dels clubs de futbol en societats anònimes esportives (SAD)**⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾DA 7a. LIS.

El règim es limita a indicar únicament que **no s'integren en la base imposable** de l'impost els **incrementos de patrimoni** que es puguin posar de manifest com a conseqüència de l'adscripció **de l'equip professional a una SAD de nova creació**, sempre que s'ajusti plenament a la normativa vigent⁸⁵ en aquesta matèria.

⁽⁸⁵⁾Llei 10/1990, de 15 d'octubre, de l'esport, i Reial decret 1084/1991, de 5 de juliol, i 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives.

S'afegeix, d'altra banda, que en el supòsit d'adscripció d'un equip professional a una SAD de nova creació resulta d'aplicació el règim fiscal previst en el capítol VII del títol VII LIS per a les **operacions de reestructuració empresarial**, sempre que s'ajusti plenament a les normes previstes en la Llei 10/1990, de 15 d'octubre, de l'Esport, i en els reials decrets 1084/1991, de 5 de juliol, i 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives.

4.14. Cooperatives

A diferència dels règims especials vistos fins al moment, el règim tributari aplicable⁸⁶ a les cooperatives no està regulat en la LIS, sinó que **manté la seva regulació en un altre cos normatiu**.

⁽⁸⁶⁾Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives.

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

Entitats i institucions sense ànim de lucre

També el règim corresponent a determinades entitats i institucions sense ànim de lucre se situa fora de la LIS, en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, tal com podeu comprovar en el subapartat "Entitats parcialment exemptes" d'aquest mòdul.

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

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

Exposat d'una manera molt succinta, el règim aplicable a les **cooperatives protegides i a les cooperatives especialment protegides** consisteix que **han de calcular dues bases imposables**: en una han d'integrar els resultats coo-

peratius, és a dir, els que deriven del desenvolupament de l'activitat cooperativitzada que constitueix l'objecte de la cooperativa, i en l'altra es computen els resultats extracooperatius.

Són **ingressos cooperatius**⁸⁷:

⁽⁸⁷⁾Article 17 Llei 20/1990.

- 1) Els procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada duta a terme amb els mateixos socis.
- 2) Les quotes periòdiques satisfetes pels socis.
- 3) Les subvencions corrents.
- 4) Les imputacions a l'exercici econòmic de les subvencions de capital en la forma prevista en les normes comptables que hi siguin aplicables.
- 5) Els interessos i els retorns procedents de la participació de la cooperativa, com a soci o associat, en altres cooperatives.
- 6) Els ingressos financers procedents de la gestió de la tresoreria ordinària necessària per a la realització de l'activitat cooperativitzada.

Per la seva banda, són **despeses deduïbles**⁸⁸:

⁽⁸⁸⁾Article 18 Llei 20/1990.

- 1) L'import dels lliuraments de béns, serveis o subministraments fets pels socis, les prestacions de treball dels socis i les rendes dels béns el gaudi dels quals hagi estat cedit pels socis a la cooperativa, estimats pel seu valor de mercat d'acord amb el que disposa l'article 15 Llei 20/1990, encara que figurin en comptabilitat per un valor inferior.
- 2) Les quantitats que les cooperatives destinin amb caràcter obligatori al fons d'educació i promoció.
- 3) Els interessos meritats pels socis i associats per les seves aportacions obligatòries o voluntàries al capital social i els derivats de retorns cooperatius integrats en el fons especial regulat per l'article 85.2.c de la Llei general de cooperatives, sempre que el tipus d'interès no excedeixi el bàsic del Banc d'Espanya, incrementat tres punts per als socis i cinc punts per als associats. El tipus d'interès bàsic que es pren com a referència és el vigent en la data de tancament de cada exercici econòmic.

Com a **despeses no deduïbles**⁸⁹ es recullen:

⁽⁸⁹⁾Article 20 Llei 20/1990.

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

2) L'excés de valor assignat en comptes als lliuraments de béns, serveis, subministraments, prestacions de treball dels socis i rendes dels béns el gaudi dels quals hagi estat cedit pels socis a la cooperativa, sobre el seu valor de mercat determinat d'acord amb el que disposa l'article 15 Llei 20/1990.

Per a la determinació dels **rendiments extracooperatius**⁹⁰ es consideren com a ingressos d'aquesta naturalesa:

⁽⁹⁰⁾Article 21 Llei 20/1990.

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

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

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

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

No obstant això, no es consideren increments patrimonials:

a) Les aportacions obligatòries o voluntàries dels socis i associats al capital social, les quotes d'ingrés i les deduccions en les aportacions obligatòries efectuades pels socis en els supòsits de baixa en la cooperativa, destinades al fons de reserva obligatori.

b) La compensació pels socis de les pèrdues socials que els hagin estat imputades.

c) Els resultats de la regularització dels elements de l'actiu quan així ho disposi la llei especial que l'autoritzi.

d) No tenen la consideració de disminució patrimonial les reduccions del capital social per baixa dels socis.

Entre les **especialitats**⁹¹ establertes per a les cooperatives protegides i especialment protegides s'han de destacar:

⁽⁹¹⁾Articles 15 i 33.3 Llei 20/1990.

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

La compensació de quotes tributàries negatives se sotmet als límits de l'art. 24 i la DA 8a de la Llei 20/1990, y el tipus de gravamen⁹² que s'aplica als resultats cooperatius és del 20 per cent, mentre que als resultats extracooperatius s'aplica el tipus general de l'IS, això és, el 25 per cent. No obstant això, les cooperatives de crèdit i caixes rurals tributaran, pel que fa als resultats extracooperatius, al tipus del 30 per cent.

⁽⁹²⁾Art. 33.2 Llei 20/1990 i 29.2 LIS.

Les cooperatives especialment protegides gaudeixen, a més, d'una **bonificació addicional**⁹³ del 50% de la **quota íntegra de l'IS**, corresponent tant a resultats cooperatius com extracooperatius.

⁽⁹³⁾Article 34.2 Llei 20/1990.

4.15. Règim fiscal de les Canàries

La normativa reguladora d'aquest règim tampoc no es recull en la LIS.

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

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

- La **reserva per a inversions a les Canàries**⁹⁴: consisteix en la reducció de la base imposable de l'IS que es poden aplicar els subjectes passius, de les quantitats dels seus beneficis que, amb relació als seus establiments situats a les Canàries, hi destinin la reserva per a inversions.
- El **règim especial de les empreses productores de béns corporals situades a les Canàries**⁹⁵: es tracta d'una bonificació del 50% de la quota corresponent als rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts a les Canàries per ells mateixos, propis d'activitats agrícoles, ramaderes, industrials i pesqueres, sempre que, en aquest últim cas, la pesca d'altura es desembarqui als ports canaris i es manipuli o transformi a l'arxipèlag.

⁽⁹⁴⁾Article 27 Llei 19/1994.

⁽⁹⁵⁾Article 26 Llei 19/1994.

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

- La **bonificació prevista per a les empreses navilieres**⁹⁶: aquestes empreses poden practicar una bonificació del 90% de la porció de la quota de l'IS després de practicar, si escau, les deduccions per doble imposició.

⁽⁹⁶⁾Article 76 Llei 19/1994.

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

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

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

- a) no tributen per l'IS.
- b) tributen per l'IRNR o segons el que estableixi el CDI que els és aplicable.
- c) gaudeixen d'exempció sobre les rendes obtingudes a l'estranger.

2. Les entitats que tinguin per objecte social exclusiu l'arrendament d'habitatges situats al territori espanyol i que arrendin o ofereixin en arrendament habitatges que hagin construït, promogut o adquirit...

- a) queden fora de l'àmbit d'aplicació del règim especial de les entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges.
- b) no poden aplicar cap deducció en la quota.
- c) gaudeixen d'una bonificació en la quota del 85%, si compleixen uns requisits determinats.

3. En el règim de les societats i dels fons de capital de risc i societats de desenvolupament industrial regional, l'exempció parcial del 99% de les rendes derivades de la transmissió d'accions i participacions en entitats que són pròpies del seu objecte social...

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

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

- a) tributen al tipus de gravamen de l'1%.
- b) se sotmeten al règim de transparència fiscal internacional.
- c) poden aplicar deduccions en la quota.

5. La reinversió de beneficis extraordinaris...

- a) genera una deducció en la quota aplicable a tots els règims especials de l'IS.
- b) no genera cap deducció en la quota en l'IS.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

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

- a) s'han d'eliminar els dividends inclosos en les bases imposables individuals respecte dels quals no hagi estat escaient la deducció per doble imposició interna.
- b) s'han d'eliminar de la base imposable del grup els resultats per operacions internes efectuades en el període impositiu.
- c) les eliminacions practicades no s'incorporen en la base imposable del grup fiscal en cap cas.

7. Les aportacions no dineràries...

- a) poden beneficiar-se del règim de les operacions de reestructuració empresarial.
- b) no poden beneficiar-se del règim de les operacions de reestructuració empresarial.
- c) estan emparades en la Directiva 2009/133/CE del Consell, de 19 d'octubre, relativa al règim fiscal comú aplicable a les fusions, escissions, escissions parcials, aportacions d'actius i bescanvi de valors realitzats entre societats de diferents estats membres i al trasllat del domicili social d'una SE o una SCE d'un estat membre a un altre.

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

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

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

- a) es fa en un import màxim anual del 50%.
- b) no està permesa.
- c) es limita a un termini de 4 anys.

10. El règim de transparència fiscal internacional...

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

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

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

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

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

13. En el règim especial d'entitats parcialment exemptes que disposen els articles 109 a 111 LIS, gaudeixen d'exempció...

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

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

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

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

- a) aplica als resultats cooperatius un tipus de gravamen del 20% i una bonificació addicional del 50% de la quota íntegra.
- b) aplica als resultats cooperatius un tipus de gravamen del 20% i cap bonificació addicional en la quota íntegra.
- c) aplica als resultats cooperatius un tipus de gravamen del 30% i una bonificació addicional del 50% de la quota íntegra.

Casos pràctics

16. Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

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

Aquesta empresa ofereix durant un exercici un total de vuit habitatges en arrendament cadascun dels quals té 175 m².

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

17. Operacions de reestructuració empresarial

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

18. Incentius fiscals per a les empreses de dimensió reduïda

- a) FRUCTISA, SA, inicia l'activitat l'1 de maig de l'any x . La xifra de negoci corresponent al període impositiu d'aquest any ascendeix a 5.000.000 d'euros. Està sotmesa aquesta societat anònima al règim especial d'empreses de dimensió reduïda l'any d'inici de la seva activitat?
- b) FRUCTISA, SA, compra un local el novembre de l'any x per un preu de 600.000 euros i un coeficient màxim d'amortització segons les taules del 3%, que l'afecta immediatament a l'activitat. Quin règim d'amortització fiscal és aplicable a aquest immoble? Escau fer algun ajust fiscal extracomptable en la liquidació de l'IS?

19. Entitats parcialment exemptes

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

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

20. Cooperatives

Una cooperativa de treball associat obté les rendes següents:

- 600.000 euros procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada feta amb els mateixos socis.

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

Aquesta cooperativa ha suportat les despeses següents:

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

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. c

3. c

4. a

5. b

6. b

7. a

8. c

9. a

10. b

11. c

12. b

13. a

14. c

15. b

16. En primer lloc, perquè CONSTRUMAT, SA, pugui optar pel règim especial ha de tenir com a objecte principal l'arrendament d'habitatges situats en territori espanyol –amb independència que els habitatges pertanyin a l'empresa per construcció, promoció o adquisició–, per la qual cosa seria possible la inclusió en l'objecte social de CONSTRUMAT, SA, de la venda d'habitatges, sempre que aquesta última activitat tingui la consideració d'activitat "secundària" –article 48.1 LIS. En el nostre supòsit, l'arrendament d'habitatges no és l'activitat principal als efectes del règim especial de l'IS, perquè la renda que n'obté (200.000 euros) no aconsegueix el 55% de les rendes totals del període (175.000 euros per la venda d'habitatges + 200.000 euros per l'arrendament d'habitatges = 375.000 euros), que es queda en un percentatge del 53,33%. Per tant, amb la concurrència d'aquesta situació no seria aplicable a la nostra societat el règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges –article 48.2.d) LIS. En el cas hipotètic que hagués estat aplicable aquest règim al supòsit, s'hauria d'haver exclòs de la bonificació disposada en l'article 49 LIS la part de la quota derivada de l'arrendament dels locals de negoci –tercer paràgraf de l'article 48.1 LIS.

D'altra banda, també seria causa d'exclusió del règim especial que aquí es preveu la realització d'una operació com la venda dels habitatges arrendats dos anys després que se n'hagi iniciat el lloguer, ja que es requereix un període mínim de permanència de tres anys –article 48.2.d) LIS.. En el cas d'haver estat aplicable el règim especial al subjecte del supòsit, la realització d'aquesta venda prematura hauria implicat, per cada habitatge, la pèrdua de la bonificació que hauria correspost, de manera que, juntament amb la quota del període impositiu en el qual s'hauria produït l'incompliment de la condició legal, s'hauria d'haver ingressat l'import de les bonificacions aplicades en la totalitat dels períodes impositius en els quals hauria resultat aplicable aquest règim especial, sense perjudici dels interessos de demora, recàrrecs i sancions que, si escau, haurien resultat procedents –últim paràgraf de l'article 48.2.d) LIS.

Finalment, no és causa d'exclusió de règim especial el fet que únicament siguin vuit els habitatges arrendats, ja que per a l'exercici de l'opció cal un mínim precisament de vuit habitatges arrendats o ofertes en arrendament –article 48.2.a) LIS. A més, la LIS no recull cap exigència amb relació a la superfície construïda de cada habitatge, perquè s'ha eliminat des del 2013 el requisit que la superfície no excedeixi els 135 m², de manera que el fet que la superfície de cadascun dels habitatges arrendats sigui de 175 m² no té cap incidència.

Quant a la constitució de l'UTE, el règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges és incompatible amb el règim especial de les UTE i amb la resta de règims especials, excepte el de consolidació fiscal, el de transparència fiscal internacional i el de les opera-

cions de reestructuració empresarial –article 48.4 LIS–, per la qual cosa aquesta circumstància constitueix un nou impediment per a l'exercici de l'opció pel règim especial que ens ocupa.

17. El supòsit plantejat entra dins de l'àmbit d'aplicació d'aquest règim especial, caracteritzat pel fet que no s'integren en la base imposable les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de les transmissions de béns i drets resultants de les operacions –article 77 LIS.

Més concretament, es tracta d'una operació feta per una entitat resident en territori espanyol (BLANC, SA) que transmet un EP situat al territori d'un estat membre de la UE (Holanda) a una entitat (NEGRE, SA) també resident en territori d'algun estat membre (Itàlia), que es pot beneficiar del règim sempre que revesteixi alguna de les formes enumerades en l'annex I, part A, de la Directiva 2009/133/CE, de 19 d'octubre, i que estiguin subjectes i no exemptes a algun dels tributs relacionats en la Parteix B de l'Annex I de la Directiva –lletra d de l'art. 77.1 LIS. En aquest supòsit concret, l'article 85 LIS estableix que, si no es compleixen els requisits establerts en l'exempció de l'art. 22 LIS, la base imposable de l'entitat transmissent resident en territori espanyol (BLANC, SA) s'incrementa en l'import de l'excés de les pèrdues sobre els beneficis imputats per l'EP, amb el límit de la renda positiva derivada de la seva transmissió. En el nostre cas, BLANC, SA, hauria d'incrementar la seva base imposable de l'IS 600.000 euros, que és el resultat de la diferència entre les pèrdues (1.000.000 d'euros) i els guanys (400.000 euros) inclosos en els comptes del seu EP situat a Holanda durant els últims 10 anys, encara que com que és la plusvàlua obtinguda amb la transmissió únicament de 350.000 euros, l'increment assenyalat es limita a aquesta última quantitat.

D'altra banda, la no-inclusió de les rendes derivades de la transmissió a la base imposable de BLANC, SA, ha d'anar acompanyada del manteniment, a efectes fiscals, dels valors que els elements patrimonials transmesos tenien en l'entitat transmissent abans de dur-se a terme l'operació, als efectes de la tributació que operarà en aquesta última si es tornen a transmetre aquests elements –article 78 LIS. No obstant això, aquesta regla no es manté en el nostre supòsit, perquè l'entitat adquirent (NEGRE, SA) té una participació d'almenys el 5% en el capital de la transmissent (BLANC, SA) –concretament, un 10%–; l'import de la diferència de 2.000.000 d'euros entre el preu d'adquisició de la participació (5.000.000 d'euros) i el seu valor teòric (3.000.000 d'euros) és el que s'ha d'imputar als béns i drets adquirits –article 82.2 LIS.

18. a) El límit de xifra de negoci per a beneficiar-se d'aquest règim especial se situa en 10.000.000 d'euros. En el supòsit plantejat, hem d'eleva a l'any de l'import net de la xifra de negoci quan l'activitat es desenvolupa durant un termini inferior (article 101.2 LIS). La xifra de negoci de 5.000.000 d'euros de FRUCTISA, SA, correspon únicament a 8 mesos d'activitat durant l'any x , per la qual cosa la xifra de negoci que cal tenir en compte realment s'ha de calcular proporcionalment al que correspondria en 12 mesos: $(5.000.000 \times 12)/8 = 7.500.000$ euros. Per tant, la societat anònima se sotmet a aquest règim especial perquè la seva xifra de negoci es troba per sota de 10.000.000 d'euros.

b) FRUCTISA, SA, pot aplicar el règim de llibertat d'amortització al local adquirit, d'acord amb que disposa en l'article 102 LIS, sempre que durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu que el local entra en funcionament (en el nostre cas, entre l'1 de maig de l'any x i l'1 de maig de l'any $x + 2$), la plantilla mitjana de l'empresa s'incrementi respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, i que aquest increment es mantingui durant un període addicional de 24 mesos més. En aquest supòsit, la societat anònima no podria aplicar la llibertat d'amortització sobre el total de l'adquisició (600.000 euros), sinó només sobre la part de la inversió que resulti d'aplicar 120.000 euros per l'increment de plantilla calculat amb dos decimals. En aquest supòsit és aplicable el règim d'amortització de l'immobilitzat material nou que recull l'art. 103 LIS, d'acord amb el qual l'amortització fiscal resultant seria: $600.000 \times (3\% \times 2) = 36.000$ euros. Com que llavors l'amortització comptable és únicament de 18.000 euros ($600.000 \times 3\%$), en la liquidació de l'IS corresponent a aquesta empresa de dimensió reduïda escauria efectuar un ajust fiscal negatiu per la diferència de 18.000 euros ($36.000 - 18.000$).

19. Rendes exemptes:

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

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

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

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

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

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

Rendes no exemptes: 0 euros

Base imposable: 0 euros

Quota: 0 euros \times 10% = 0 euros

Nota: la comparació d'aquest resultat amb l'obtingut en l'exemple pràctic del subapartat 4.10. **Entitats parcialment exemptes** d'aquest mòdul revela amb claredat les diferències importants en matèria d'exempcions que es produeixen en el règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre regulades en la Llei 49/2002 i el règim especial d'entitats parcialment exemptes disposat en els articles 109 a 111 LIS.

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

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

Són resultats cooperatius els següents:

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

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

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

Les despeses deduïbles amb relació a aquests ingressos cooperatius són:

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

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

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

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

El total d'ingressos nets cooperatius (ingressos cooperatius – despeses deduïbles) és: $(600.000 + 7.000 + 100.000) - (200.000 + 300.000) = 707.000 - 500.000 = 207.000$ euros.

Sobre aquesta base imposable formada per resultats cooperatius s'aplica el tipus de gravamen del 20 per 200 –lletra a de l'article 33.2 Llei 20/1990–: $207.000 \times 20\% = 41.400$ euros.

Per la seva banda, els resultats extracooperatius són:

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

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

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

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

Sobre aquesta base imposable composta per resultats extracooperatius s'aplica el tipus de gravamen general del 25 per cent –lletra b) de l'art. 33.2 Llei 20/1990–: $304.000 \times 25\% = 76.000$ euros.

La quota íntegra de l'IS corresponent a aquesta cooperativa es compon de la suma de les dues quotes obtingudes: 41.400 euros (resultats cooperatius) + 76.000 euros (resultats extracooperatius) = 117.400 euros.

En la seva condició de cooperativa especialment protegida, correspon aplicar sobre aquesta quota íntegra una bonificació del 50 per 100 –art. 34.2 Llei 20/1990–: $117.400 - (117.400 \times 50\%) = 58.700$ euros. Si aquesta cooperativa complís els requisits recollits en la DA 3a. de la Llei 20/1990 (50 per cent o més de socis minusvàlids que acreditin que es trobaven en situació de desocupació en el moment de constituir-se la cooperativa), la deducció ascendiria al 90 per cent de la quota íntegra durant els 5 primers anys d'activitat social.

Abreviatures

- CDI** *m* Conveni per a evitar la doble imposició.
- DGT** *f* Direcció General de Tributs.
- EP** *m* Establiment permanent.
- FIAMM** *m* Fons d'inversió en actius del mercat monetari.
- FIM** *m* Fons d'inversió mobiliària.
- IAE** *m* Impost sobre activitats econòmiques.
- IIVTNU** *m* Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.
- IRNR** *m* Impost sobre la renda de no residents.
- IRPF** *m* Impost sobre la renda de les persones físiques.
- IS** *m* Impost sobre societats.
- ITPAJD** *m* Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- IVA** *m* Impost sobre el valor afegit.
- LIRPF** *f* Llei, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- LIS** *f* sigla Llei de l'impost de societats, Llei 27/2014, de 27 de novembre.
- RIS** *m* Reglament de l'impost sobre societats.
- SA** *f* Societat anònima.
- SAD** *f* Societat anònima esportiva.
- SIM** *f* Societat d'inversió mobiliària.
- SIMCAV** *f* Societat d'inversió de capital variable.
- TIC** *f pl* Tecnologies de la informació i de la comunicació.
- TJCE** *m* Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.
- TRLIRNR** *m* Text refós de la llei de l'impost sobre la renda de no residents, Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març.
- TRLIS** *m* Text refós de la llei de l'impost sobre societats, Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.
- TRLSA** *m* Text refós de la llei de societats anònimes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre.
- UE** *f* Unió Europea.
- UTE** *f* Unió temporal d'empreses.
- ZEC** *f* Zona especial canària.

Bibliografia

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

Alguacil Marí, P. (2014). "El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades del fondo de educación y promoción de las cooperativas". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

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

Alonso Alonso, R. (dir.) (2010). *Impuesto sobre Sociedades. Casos prácticos* (2a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

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

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

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

Álvarez Melcón, S. (2003). "Régimen de consolidación fiscal en el impuesto sobre sociedades". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Argente Álvarez, J.; Rodríguez Vegazo, A.; Gil del Campo, M.; Márquez Rabanal, A.; Arvera Alonso, C.; Mínguez Jiménez, F.; Mellado Benavente, F. (2007). *Los regímenes especiales del impuesto sobre Sociedades*. Madrid: CISS.

Arias Abellán, M. D. (2001). "Régimen fiscal de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas". *Impuestos* (tom II).

Arias Abellán, M.D. (2015). "El apoyo fiscal a las entidades sin ánimo de lucro y a las de la economía social en la inclusión social". *Nueva Fiscalidad* (núm. 3)

Armentia Basterra, J. (2014). "Impuesto sobre Sociedades: régimen tributario especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles". *Forum Fiscal* (núm. 197).

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

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

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

Azcona Pedraza, P. A. (2006). "El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas". *Impuestos* (núm. 2).

Bas Soria, J. (2010). *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

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

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

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

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

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

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

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).

Calderón Carrero, J. M. (2015). "Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen". *Quincena Fiscal* (núm. 1-2).

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).

Calvo Vérguez, J. (2013). "Las SOCIMI como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tras la reforma operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre". *Crónica Tributaria* (núm. extra 6).

Calvo Vérguez, J. (2015). "El régimen fiscal cooperativo como instrumento de política económica". *Deusto Estudios Cooperativos* (núm. 6).

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". A: L. M. Cazorla Prieto (dir.). *Fundaciones: problemas actuales y reforma legal*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

Cencerrado Millán, E. (2014). "Medidas adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades ante la crisis económica". A: L. A. Malvárez Pascual (dir.). *Fiscalidad en tiempo de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters-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". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

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

Cruz Padial, I. (2000). *Transparencia fiscal internacional: régimen general e interrelación con los convenios de doble imposición*. València: Tirant lo Blanch.

Cubero Truyo, A., Luque Cortella, A. (coords.) (2016). *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos.

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

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

De Miguel Canuto, E. (2015). "Cajas de Ahorro y consolidación fiscal". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

Díaz-Arias, J. M. (2007). *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades*. Bilbao: Deusto Jurídico.

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

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

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

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

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

Diversos autores (2014). *Impuesto sobre Sociedades 2014. Memento práctico*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

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

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

Esteban Paúl, A. (2003). "Régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Fernández Amor, J. A. (2015). "El principio de libertad de establecimiento y la deducibilidad en el régimen de consolidación fiscal de las bases imponibles negativas de sociedades filiales no residentes: Comentario a la STJUE (Gran sala) de 3 de febrero de 2015, asunto C-172/13, Comisión Europea contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte". *La Ley Unión Europea* (núm. 26).

Fernández de Buján y Arranz, A. (2014). "A propósito de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. 151).

Fernández Gómez del Castillo, A. M. (2015). *Régimen fiscal de la minería: propuestas para una actividad sostenible*. Tesis Doctoral: Universidad de Sevilla.

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*. Proyecto de final de carrera a la Facultat de Nàutica de Barcelona de la Universitat Politècnica de Catalunya.

García-Rozado González, B. (2006). "Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 6).

Gutiérrez Bengochea, M. A. (2014). "Aspectos tributarios de las cooperativas de viviendas: ¿están suficientemente protegidas a nivel fiscal?". *Nueva Fiscalidad* (núm. 3).

Hernández Galante, J. (2015). "Aspectos fiscales de las operaciones de reestructuración. Impuesto sobre sociedades y actos jurídicos documentados". *Revista de derecho concursal y paraconcursal* (núm. 22)

Jaquotot Garre, N. (2006). "Tributación de las instituciones de inversión colectiva". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 18).

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

Lete Achirica, C. (2000). "Régimen tributario de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común". *La Notaría* (núm. 2).

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

López Llopis, E. (2013). "La compensación de bases imponibles negativas en el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

López Llopis, E. (2013). "Las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones: especial referencia al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 365-366).

López Llopis, E. (2014). "La aplicación del artículo 30.4.E) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de consolidación fiscal". *Quincena Fiscal* (núm. 3).

López Llopis, E. (2015). "La determinación de la base imponible consolidada en el régimen especial de consolidación fiscal: eliminaciones e incorporaciones de resultados internos (primera y segunda parte)". *Estudios Financieros* (núm. 383 y 384).

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

López Ribas, S. (2001). "Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios". *Crónica Tributaria* (núm. 98).

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

López-Tello Díaz-Aguado, L. (2003). "Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Márquez Molero, R. (2003). "La fiscalidad de los montes en España". *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía* (núm. 2).

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

- Martín Jiménez, A. J.** (2004). "Las entidades de tenencia de valores extranjeros como instrumento de planificación fiscal". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 67).
- Martín Pascual, C.** (2001). "Régimen fiscal de las amortizaciones y del *leasing* en las empresas de reducida dimensión". *Papeles de Economía Española* (núm. 89-90).
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M.** (2016). "Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del impuesto sobre sociedades". *Revista técnica tributaria* (núm. 112).
- Mas Ortiz, A.** (2005). *Base imponible y ajustes extracontables de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades*. València: Tirant lo Blanch.
- Mauricio Subirana, S.** (2014). "Fiscalidad europea y modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias". *Hacienda Canaria* (núm. 40).
- 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).
- Merino Jara, I.** (2015). "Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas". *Forum Fiscal* (núm. 205).
- Ministerio de Economía y Hacienda** (2014). *Manual Práctico del Impuesto de Sociedades 2013*. Madrid: Administración Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).
- Molinos Rubio, L. M.** (2008). "La tributación de los instrumentos de ahorro de la IIC en la Ley 35/2006 y la estrategia de Lisboa". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 283).
- Montero Simó, M.** (2004). *Análisis jurídico tributario de la Sociedad Cooperativa*. Còrdova: Desclée.
- Montero Simó, M.** (2016). "La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma". *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. Journal International Association of Cooperative Law* (núm. 50).
- Muñoz Villarreal, A.** (2013). "Las entidades sin fines lucrativos como obligados en el Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. extra 6).
- Navarro Alcázar, J. V.; Borrás Amblar, F.** (2014). *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y Casos prácticos* (4a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Navarro Egea, M.** (1997). *Fiscalidad de la reestructuración empresarial: la fusión y la escisión*. Madrid: Marcial Pons.
- Navarro Egea, M.** (2002). "La reforma del régimen especial de reestructuración empresarial". *Revista del Instituto de Estudios Económicos* (núm. 1-2).
- Nazir Alonso, Y.** (1999). *Fiscalidad de las sociedades y fondos de inversión*. Valladolid: Lex Nova.
- Nebot Lozano, F.; Tato Plá, F.** (2003). "Régimen fiscal de la minería y de la explotación de hidrocarburos". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Nieto Montero, J. J.; Villaverde Gómez, M. B.** (2002). *La imputación de rentas en la transparencia fiscal internacional: regulación legal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre sociedades*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Núñez Pérez, G.** (2015). "La deducción por inversiones en Canarias y el control de las ayudas de estado ilegales en el real decreto-ley 15/2014, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias". *Hacienda Canaria* (núm. 42).
- Ordóñez de Haro, C.** (2006). "La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España". *CIRIEC - Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* (núm. 54).
- Palao Taboada, C.** (2006). "Transparencia fiscal internacional y derecho europeo: conclusiones del AG en el asunto Cadbury Schweppes". *Estudios Financieros* (núm. 280).

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

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

Pedreira Menéndez, J. (2015). "Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo". *Quincena Fiscal* (núm. 11).

Pérez Delgado, A. (2014). "Las microempresas y las PYMES en las nuevas normas forales del Impuesto sobre Sociedades de los territorios históricos del País Vasco". *Forum Fiscal* (núm. 196).

Pérez-Bustamante Yábar, D. (2014). "La aplicación de régimen fiscal especial de las entidades de capital riesgo a una transmisión de acciones realizada en favor de entidad relacionada en mercado secundario". *Revista Española de Capital Riesgo* (núm. 2).

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

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

Raventós Calvo, S. (2003). "Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas en el impuesto sobre sociedades". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

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

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

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

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

Romero Civera, A.; Mari Vidal, S. (2015). "Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma". *Revesco: Revista de Estudios Cooperativos* (núm. 118).

Romero de la Vega, A. (2018). "Las entidades holding y las ventajas fiscales; su ponderación en el marco del régimen especial aplicable a las aportaciones de valores por personas físicas a la luz de la reforma del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Carta Tributaria* (núm. 35).

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

Sánchez Manzano, J. D. (2013). "Problemática fiscal derivada de la circunstancia de que el canje de valores tipificado en el artículo 83.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades carezca de tipificación en nuestro derecho mercantil". *Quincena Fiscal* (núm. 1-2).

Sánchez Manzano, J. D. (2013). "El engarce entre la específica cláusula antifraude ubicada en el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y las instituciones antielusivas de nuestro Derecho Tributario". *Impuestos* (núm. 4).

Sánchez Manzano, J. D. (2014). "La aportación no dineraria de ramas de actividad como operación de reestructuración empresarial tipificada por el legislador tributario tras la ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles". *Gaceta Fiscal* (núm. 347).

Sánchez Manzano, J. D. (2014). "La cesión global del activo y del pasivo: Su posibilidad de inserción en el régimen fiscal de la reestructuración empresarial a la luz de la rica polémica

generada en el derecho mercantil en torno al encasillamiento de la operación". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

Sánchez Manzano, J. D. (2015). "La regla de proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal: Los filtros insertados por los criterios administrativos para aceptar las tutela de las escisiones subjetivas dentro del régimen fiscal de la reestructuración empresarial". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

Sánchez Oliván, J. (2004). *Fusión y escisión de sociedades. Aportaciones de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo: estudio económico, jurídico, fiscal y contable* (3a. ed.). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Santaefemia Rodríguez, C. (2014). "Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas". *Inmueble: revista del sector inmobiliario* (núm. 147).

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

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

Serrano Gutiérrez, A. (2003). "Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores". A: J. J. Rubio Guerrero (dir.) (2003). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

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

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

Tecles Montoro, L. (coord.) (2004). *Enciclopedia fiscal. Impuesto sobre sociedades. Regímenes especiales*. València: CISS (publicació en fulls intercanviables).

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

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).