

Impuesto sobre sociedades

Ana M. Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Hecho imponible y sujeto pasivo	9
1.1. Caracteres y fuentes normativas	9
1.2. Delimitación del hecho imponible	11
1.3. Rentas exentas	13
1.4. Sujeto pasivo	16
2. Determinación de la base imponible	21
2.1. Resultado contable y ajustes fiscales	21
2.2. Normas sobre obtención de rentas	24
2.3. Gastos deducibles y no deducibles.....	25
2.4. Reglas de valoración	35
2.5. Subcapitalización	43
2.6. Imputación temporal.....	44
2.7. Compensación de bases imponibles negativas	46
3. Cuota, deducciones y gestión	49
3.1. Tipos de gravamen y cuota íntegra	49
3.2. Deducciones de la cuota	50
3.3. Gestión del impuesto.....	57
4. Principales regímenes especiales	63
4.1. Empresas de reducida dimensión.....	64
4.2. Consolidación fiscal.....	71
4.3. Operaciones de reestructuración empresarial	76
4.4. Instituciones de inversión colectiva.....	83
4.5. Determinados contratos de arrendamiento financiero.....	86
4.6. Entidades parcialmente exentas.....	88
5. Otros regímenes especiales	93
5.1. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.....	93
5.2. Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarro- llo industrial regional.....	94
5.3. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.....	96
5.4. Minería e investigación y explotación de hidrocarburos.....	98
5.5. Transparencia fiscal internacional	103

5.6. Entidades de tenencia de valores extranjeros	106
5.7. Comunidades titulares de montes vecinales en mano común ...	109
5.8. Entidades navieras en función del tonelaje	110
5.9. Entidades deportivas.....	111
Actividades	113
Solucionario	117

Introducción

En este segundo módulo de la asignatura de *Derecho Fiscal II*, se analiza el impuesto sobre sociedades. En un primer momento, se estudia la naturaleza del tributo, su ámbito de aplicación, el hecho imponible gravado por el impuesto, los supuestos de exención y los sujetos pasivos determinados por la legislación.

A continuación, se examina el núcleo central de este tema, a saber, el mecanismo del régimen general de imposición societaria, en especial en lo referente a la determinación de la base imponible y a los ajustes fiscales que son necesarios para liquidar el impuesto sobre sociedades.

Analizado este punto crucial de la regulación de este tributo, se pasa a estudiar otro tema no menos importante: los elementos de cuantificación de la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades, mediante la aplicación de los tipos de gravamen y de las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como los deberes formales que recaen sobre las entidades gravadas por el tributo.

Una vez examinado el régimen general del impuesto sobre sociedades, se finaliza el análisis de este tributo con el estudio de los distintos regímenes especiales del impuesto sobre sociedades, así como las especialidades que cada régimen especial implica respecto del régimen general del tributo.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Comprender la naturaleza, el ámbito de aplicación, el hecho imponible gravado por el impuesto sobre sociedades, los supuestos de exención, así como los sujetos pasivos establecidos por la normativa del tributo.
2. Entender el mecanismo del régimen general de imposición societaria, en especial en lo referente a la determinación de la base imponible y a los ajustes fiscales que son necesarios para liquidar el impuesto sobre sociedades.
3. Conocer los elementos de cuantificación de la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades, mediante la aplicación de los tipos de gravamen y de las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como los deberes formales que recaen sobre las entidades gravadas por tributo.
4. Identificar los distintos regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y conocer las especialidades que cada régimen especial implica respecto del régimen general del impuesto sobre sociedades.
5. Saber a qué razones y finalidades responde cada uno de los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y su origen, así como saber aplicar las ventajas fiscales y evitar los posibles inconvenientes que algunos de estos regímenes implican.

1. Hecho imponible y sujeto pasivo

1.1. Caracteres y fuentes normativas

La simple existencia del impuesto sobre sociedades provoca **dobles imposición**, porque la renta de las sociedades resulta doblemente gravada, en primer lugar en las manos de la sociedad y en segundo lugar, en las del socio, pero no es menos cierto que las rentas obtenidas por la sociedad a partir del beneficio contable empresarial son perfectamente individualizables respecto de las percibidas por el socio en forma de dividendos. En definitiva, la renta que obtienen las personas jurídicas acaba llegando, tarde o temprano, por una vía u otra, a manos de las personas que tienen detrás. Esta segunda obtención de renta también queda gravada por el impuesto personal sobre la renta del socio, y así sucesivamente tantas veces como se distribuya la renta.

Ahora bien, la articulación de la imposición sobre la renta en dos gravámenes dirigidos, respectivamente, a las personas físicas (IRPF) y a las personas jurídicas (IS), constituye hoy una realidad generalizada en la mayoría de sistemas tributarios, aunque sólo sea por razones técnicas y partiendo del hecho de que la capacidad económica es patrimonio exclusivo de las personas físicas.

Han sido diversas las justificaciones de la existencia de un tributo como el impuesto sobre sociedades. Desde argumentar que el impuesto se fundamenta en las ventajas que reciben las sociedades al ser dotadas de personalidad jurídica por el Estado, hasta aducir que las sociedades de capital disponen de más potencial para obtener beneficios, lo cual indica que poseen una capacidad económica propia. Estas teorías perdieron todo fundamento cuando se estableció que la capacidad económica sólo es predicable respecto de las personas físicas.

En realidad, la **justificación** que cuenta con más respaldo entre la doctrina es la basada en el denominado argumento pragmático, según el cual si no se grava la renta en el momento en que la obtienen las sociedades, en muchos casos, nunca se llegará a someterla a imposición, si se logra evitar que dicha renta llegue formalmente a manos de los socios.

Por consiguiente, el IS se ha convertido, de esta forma, en un impuesto polémico teóricamente en cuanto a su justificación, pero indiscutido en la práctica, no sólo por el motivo ya aducido, sino porque tiene una gran eficacia

recaudatoria y como herramienta de control de fuentes de renta, mientras que provoca muy poco rechazo social y es, además, un eficaz instrumento de política económica.

Carácter sintético

El IS tiende a gravar la renta obtenida por personas jurídicas (sociedades y otras entidades). El art. 4.1 TRLIS mantiene un concepto sintético de renta, sin distinguir, como lo hace la LIRPF, la renta por razón de la fuente de los distintos rendimientos que la componen. La ley del IS de 1978, en cambio, sí distinguía y definía tres componentes de la renta societaria: los rendimientos empresariales o de explotación económica, los rendimientos de elementos patrimoniales y los incrementos y disminuciones patrimoniales. Sin embargo, actualmente, esta clasificación sólo tiene efecto en relación con las retenciones.

En cuanto al hecho imponible del tributo, es decir, respecto del concepto de **renta gravada**, como veremos más adelante, se opta en el IS por al concepto de beneficio empresarial, utilizando, con esta finalidad y con una relevancia cada vez mayor, la contabilidad empresarial. La evolución del IS se ha caracterizado claramente por el progresivo acercamiento entre los llamados resultado contable y resultado fiscal, con la consiguiente disminución de los ajustes fiscales sobre la contabilidad empresarial para determinar la renta gravada y el aumento de la importancia de la normativa contable a efectos fiscales.

Simplificación de la determinación de la deuda

En definitiva, se trata de acercar la fiscalidad a la realidad empresarial, eliminando la duplicidad de contabilidades y la incertidumbre de la deducibilidad de los gastos empresariales (antes supeditada al reconocimiento de su necesidad y no a la justificación de su realidad), aunque esto comporte problemas derivados, sobre todo, de las diversas finalidades e intereses protegidos por las normas fiscales y contables.

Por lo tanto, el IS vigente se puede **caracterizar** como un impuesto directo y personal, ya que grava una manifestación directa de la capacidad económica, como es la obtención de renta y no es repercutible, al mismo tiempo que dicha renta sólo se puede determinar en función del sujeto que la percibe (persona jurídica residente en España). Aunque no se haga referencia a ello en el texto legal, el IS también es un impuesto objetivo, periódico y proporcional.

Finalmente, respecto a las **fuentes normativas**, hay que tener presente que la regulación general del impuesto se encuentra en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El desarrollo reglamentario lo lleva a cabo el RD 1777/2004, de 30 de julio, por el cual se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

1.2. Delimitación del hecho imponible

El **hecho imponible** del IS es la obtención de renta por parte del sujeto pasivo, es decir, la entidad residente en territorio español.*

* Art. 4.1 TRLIS.

Esta delimitación del hecho imponible se completa con varios supuestos en los que, aunque el sujeto pasivo no llega materialmente a percibir ninguna renta, fiscalmente se consideran así.

El primero de estos supuestos es el de **atribución de rentas**, paralelo al del IRPF, según el cual la renta correspondiente a determinados sujetos (sociedades civiles, herencias yacientes, comunidades de bienes, y demás entidades a las que se refiere el art. 35.4 LGT), a los cuales no se considera sujetos pasivos del IS, y también las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado estos mismos sujetos, se atribuyen a efectos del impuesto a sus componentes de acuerdo con lo establecido en la LIRPF.*

* Art. 6 TRLIS.

El segundo supuesto es el del régimen especial de **agrupaciones de interés económico** españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas,* en el cual se entiende por obtención de renta la imputación de las bases imponibles o de los beneficios o pérdidas de las entidades sometidas a dicho régimen al sujeto pasivo, que en este caso viene determinado por cada una de las entidades que forman parte de la agrupación o la unión temporal.

* Arts. 48 a 52 TRLIS y 46 RIS.

El tercer supuesto es el del régimen de **transparencia fiscal internacional**,* según el cual se entiende por obtención de renta el cumplimiento de determinadas circunstancias, que determina la inclusión de las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en la base imponible correspondiente al sujeto pasivo residente.

* Art. 107 TRLIS.

El cuarto supuesto es el de la presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, de retribución por el valor normal de mercado de las cesiones de bienes y derechos, denominada legalmente **estimación de rentas**.*

* Art. 5 TRLIS.

Finalmente, existen **otros supuestos** en los que se entiende que hay obtención de renta y que se examinarán más adelante. Como la presunción de retención para calcular la cuantía íntegra que se tiene que declarar (art. 17.3 TRLIS). O la presunción de obtención de renta por la existencia de bienes y derechos no contabilizados o no declarados (art. 134 TRLIS). O los traslados de residencia del sujeto pasivo al extranjero, en algunos supuestos (art. 17 TRLIS). O bien la aplicación del valor normal de mercado a transmisiones lucrativas y societarias y a las denominadas operaciones vinculadas (arts. 15 y 16 TRLIS).

En cuanto al **ámbito espacial** del hecho imponible, el IS se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales por razón del territorio (territorios forales del País Vasco y Navarra, y las particularidades que existen para las entidades establecidas en Canarias) y de lo que se dispone en los tratados y convenios internacionales.*

* Arts. 2 y 3 TRLIS.

A este respecto, son particularmente importantes los numerosos convenios para evitar la doble imposición sobre la renta que tiene suscritos España.

El criterio de sujeción al IS es el de la residencia efectiva, y las entidades residentes quedan sujetas a la denominada renta mundial, es decir, a todas sus rentas sin tener en cuenta el lugar donde se obtengan.*

* Arts. 7 y 8 TRLIS.

Se consideran **residentes** en territorio español las entidades que se hayan constituido conforme a las leyes españolas, y/o que tengan su domicilio social en territorio español, y/o que tengan su sede de dirección efectiva en este territorio, añadiéndose una presunción a favor de la Administración tributaria de residencia en España que afecta a las entidades situadas en un país o territorio de nula tributación o en un paraíso fiscal.

Por su parte, el apartado 2 del art. 8 TRLIS fija los criterios para determinar el **domicilio fiscal**, que de entrada se identifica con el domicilio social.

Domicilio fiscal

El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Y en los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado. A efectos del domicilio fiscal, es importante tener en cuenta el art. 130 TRLIS (índice de entidades) y el art. 142 TRLIS (obligación del sujeto de comunicar a la AEAT los cambios en el domicilio fiscal). En cada Delegación de la AEAT se llevará un índice de entidades en el que se inscribirán las que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial.

En cuanto al **ámbito temporal** del hecho imponible, el periodo impositivo del IS coincide con el ejercicio económico de la entidad, que en la mayor parte de los casos se identifica con el año natural, y el devengo del impuesto tiene lugar el último día del periodo impositivo (normalmente, el 31 de diciembre, cuando se suele cerrar la contabilidad).* En cualquier caso, el período impositivo nunca puede exceder de los doce meses.

* Arts. 26 y 27 TRLIS.

El TRLIS recoge supuestos atípicos de fin del periodo impositivo, a saber, cuando la entidad se extinga, cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero, cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante y cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.*

* Art. 26.2 TRLIS.

Supuesto especial de devengo

Como supuesto especial de devengo, hay que tener en cuenta que cuando se trate de sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, el impuesto se devengará el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en los que se aplicó el régimen fiscal especial. No obstante, el art. 27 TRLIS matiza que el impuesto se devengará el último día del período impositivo, haya o no acuerdo de distribución de beneficios, por las rentas sujetas al tipo general del gravamen, así como cuando la sociedad haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución.

1.3. Rentas exentas

El TRLIS prevé **dos exenciones para evitar la doble imposición económica internacional** por las actividades empresariales desarrolladas por medio de entidades filiales o de establecimientos permanentes situados en el extranjero: la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera y la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero por medio de un establecimiento permanente.*

* Arts. 21 y 22 TRLIS.

En primer lugar, están exentos los **dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español**, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del **5%**.

La participación correspondiente se debe poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se debe mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un **impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga** a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

Se considera cumplido este requisito, cuando la entidad participada es residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información, y en ningún caso se cumple este requisito cuando la entidad participada es residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de **actividades empresariales en el extranjero**.

Sólo se considera cumplido este requisito cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio corresponden a rentas que se han obtenido en el extranjero y que no están comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del art. 107 TRLIS como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En particular, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades, en determinadas condiciones:

1) Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2) Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

3) Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

4) Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que aquéllas se

efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

También será aplicable la exención cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio corresponden a:

1) Dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad antes indicados (5% y un año), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan a su vez, los requisitos que se acaban de señalar.

2) Rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes, cuando se cumplan los requisitos indicados.

Asimismo, la normativa indica que **no se aplicará la exención** por dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español en tres casos:

a) A las rentas de fuente extranjera obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas.

b) A las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal de exención que nos ocupa, presumiéndose que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquella alguna de las relaciones a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido.

c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción por doble imposición internacional establecida en los arts. 31 y 32 TRLIS.

En relación con la segunda exención, resulta aplicable a determinadas **rentas obtenidas en el extranjero por medio de un establecimiento permanente** siempre que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero y que dicho establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto y no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, en los términos indicados en la anterior exención.

Otras rentas exentas son **determinadas ayudas** de la política comunitaria, ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción en determinadas circunstancias de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas, las ayudas al abandono de la actividad de transporte y determinadas indemnizaciones públicas.*

* DA 3ª TRLIS.

Por último, debemos citar una serie de **exenciones derivadas de alteraciones patrimoniales**:

- a) Rentas positivas o negativas obtenidas por la donación de bienes, según lo previsto en el art. 14.3 TRLIS.
- b) Rentas puestas de manifiesto con ocasión de la dación en pago de bienes integrantes del patrimonio histórico español, con los requisitos del art. 17.5 TRLIS.
- c) Rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social de las cajas de ahorro (art. 24.3.b TRLIS).
- d) Rentas derivadas de donaciones realizadas a favor de entidades de mecenazgo, según lo dispuesto por el art. 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El resto de las exenciones tienen en el IS un marcado carácter **subjetivo**, y éste es el motivo por el cual se tratarán junto con el sujeto pasivo, como también lo hace el art. 9 TRLIS.

1.4. Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del IS las entidades con personalidad jurídica (exceptuando las sociedades civiles, que están sometidas al régimen de atribución de rentas del art. 6 TRLIS) y una serie de entidades sin personalidad jurídica caracterizadas porque poseen patrimonios unificados por su dedicación a una finalidad.*

* Art. 7 TRLIS.

En particular, tienen la consideración de sujetos pasivos del IS:

- Los fondos de inversión.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de capital-riesgo.
- Los fondos de pensiones.
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario

- Los fondos de titulización hipotecaria.
- Los fondos de titulización de activos.
- Los fondos de garantía de inversiones.
- Las comunidades titulares de bosques vecinales en mano común.

El art. 9 TRLIS recoge una enumeración de **entidades totalmente exentas** del IS y también, en el seno de los regímenes especiales del impuesto, una serie de **entidades parcialmente exentas**,* que se benefician de exenciones en función de la naturaleza de la renta obtenida.

* Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y arts. 120 a 122 TRLIS.

Están **totalmente exentos** del impuesto:

- 1) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
- 2) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- 3) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- 4) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- 5) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- 6) Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.

En segundo lugar, están **parcialmente exentas** del impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título:

- 1) Las fundaciones.
- 2) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- 3) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

4) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

5) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

6) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Requisitos para la aplicación de la exención

Todas estas entidades, para poder aplicarse la exención parcial en el IS prevista en los términos dispuestos en la Ley 49/2002, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que persigan fines de interés general.
- Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos:
 - a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
 - b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.
 - c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.
- Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
- Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.
- Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.
- Que estén inscritas en el registro correspondiente.
- Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
- Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.
- Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Y también gozan finalmente de **exención parcial** del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII del TRLIS:*

* Arts. 120 a 122 TRLIS

- 1) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- 2) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- 3) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- 4) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- 5) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- 6) La entidad de derecho público puertos del Estado y las autoridades portuarias.

2. Determinación de la base imponible

2.1. Resultado contable y ajustes fiscales

La **contabilidad**, que es un registro sistemático de todas las operaciones económicas llevadas a cabo por las sociedades, constituye un buen punto de partida para determinar la renta obtenida por éstas.

Las normas mercantiles de naturaleza contable

Se recogen fundamentalmente en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y en el Plan General de Contabilidad.

El Código de Comercio (arts. 34 a 41) prevé el deber de formular las **cuentas anuales** al cierre del ejercicio de la empresa, que están integrados por:

a) El balance: incluye, separados como es debido, los bienes y derechos, que constituyen el activo de la empresa, y las obligaciones, que forman el pasivo, con especificación de los fondos propios.

b) La cuenta de pérdidas y ganancias: recoge, también de forma separada, los ingresos y los gastos del ejercicio, la diferencia entre los cuales constituye el resultado. Distingue entre resultados ordinarios (los propios de la explotación) y extraordinarios (de otras fuentes).

c) La memoria: completa, amplía y comenta la información recogida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se puede completar con el cuadro de financiación, donde se inscriben los recursos obtenidos en el ejercicio y su origen, así como su aplicación en inmovilizado o circulante.

Ahora bien, es importante no perder de vista que las normas mercantiles reguladoras de la contabilidad no tienen como objetivo cuantificar la renta a efectos fiscales, sino ofrecer una imagen fiel de la empresa en el tráfico mercantil, de manera que todos los interesados (socios, proveedores, clientes, etc.) puedan conocer con ciertas garantías la situación económica de la entidad.

Este hecho topa con los intereses de la Hacienda Pública, a la que no le interesa, evidentemente, que las sociedades sean demasiado prudentes en la valoración de los beneficios.

Todo esto hizo que se crease una situación de doble contabilidad en las sociedades: se llevaba una contabilidad a efectos mercantiles y otra a efectos fiscales, en la cual se aplicaban al resultado contable los numerosos ajustes fiscales que exigía la regulación del impuesto. Esta opción del legislador tributario, fundada en la autonomía del Derecho tributario, era perfectamente

legítima. Sin embargo, esta situación cambia radicalmente con el vigente TRLIS.

La base imponible se calcula a partir del resultado contable, corregido en la medida en que lo exige el propio TRLIS.* De esta manera, se ha cumplido la ya antigua aspiración de llevar **una sola contabilidad** válida tanto a efectos mercantiles como fiscales.

* Art. 10.3 TRLIS.

Por consiguiente, sobre el resultado contable se aplican una serie de correcciones, los denominados **ajustes fiscales**, impuestos por el TRLIS, que suponen diferencias sobre los puntos siguientes:

- a) la **calificación** (por ejemplo, distinta calificación de un mismo gasto económico, deducible contablemente pero no fiscalmente);
- b) la **valoración** (por ejemplo, diferencias en la cuantificación de un gasto calificado como deducible contable y fiscalmente); y
- c) la **imputación temporal** de ingresos y gastos (imputación de un mismo ingreso o gasto en ejercicios distintos contable y fiscalmente).

Los ajustes fiscales

También se pueden producir ajustes fiscales como consecuencia de la primera aplicación de un nuevo Plan General de Contabilidad, tal como ha sucedido con el actual aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. De acuerdo con las disposiciones transitorias 26ª a 28ª TRLIS, la regla general ha sido en este caso concreto otorgar efectos fiscales a los cargos y abonos a partidas de reservas que tienen la consideración de ingresos o gastos generados con motivo de los ajustes de primera aplicación, con excepción de los cargos o abonos a reservas que estén relacionados con gastos o con ingresos que se devengaron e integraron en la base imponible en ejercicios anteriores. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha (del 2008 al 2010), siendo preciso hacer una mención específica de este régimen transitorio en la Memoria.

Es importante destacar que la aplicación de estas correcciones no comporta modificar la contabilidad de la sociedad, sino que sólo tiene efectos fiscales y da lugar a los llamados **ajustes positivos y negativos**, según si implica aumentar o disminuir el resultado contable para encontrar la base imponible. El fundamento de estas correcciones es la necesidad que siente el legislador de introducir algunas precauciones para impedir que se pueda alterar la renta gravable por medio de manipulaciones contables.

Además, junto con estas correcciones, hay que aplicar las normas TRLIS sobre **atribución e imputación de rentas** y las **presunciones de obtención de rentas**, ya que son supuestos que no comportan ingresos materiales para la sociedad y que, por tanto, no registra la contabilidad.

Una vez determinada la renta del periodo impositivo, el importe se puede compensar con las **bases impositivas negativas de ejercicios anteriores**, si es que las hay, y el resultado será la base imponible del periodo impositivo.

Hay que subrayar que el IS grava la **renta obtenida** por la sociedad, no el patrimonio que tenga, y por eso las operaciones sobre fondos propios (capital y reservas) y el resto de las operaciones que se deben a las relaciones societarias no tienen efectos sobre la renta gravada. Es lo que sucede, por ejemplo, con las aportaciones de los socios al capital social o las distribuciones de dividendos de la sociedad a los socios, que no suponen ni ingreso contable ni gasto deducible, respectivamente, a efectos tributarios. Sólo cuando las modificaciones de los fondos propios comportan transmisiones patrimoniales tienen efecto sobre la base imponible.

Una cuestión importante que no hay que perder de vista es que la mayoría de las normas contables (con la excepción de la sucinta regulación que hace al respecto el Código de Comercio, la LSA y la LSRL) tienen el rango reglamentario que corresponde al PGC, mientras que la base imponible es uno de los elementos esenciales del tributo y responde al principio de legalidad en materia tributaria.* Con esto el legislador ha llevado a cabo una auténtica **deslegalización de la base imponible**.

* Art. 31.3 de la CE

Además, hay que tener en cuenta que la disposición final 3ª del RD 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad, insta al **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)**, a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Es importante tener presente que el ICAC es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Hacienda, con lo cual, parece que se deja la interpretación de las normas contables, que tienen una gran trascendencia tributaria, en manos de la propia Administración. El valor obligatorio de las resoluciones del ICAC en los ámbitos contable y mercantil no lo discute nadie. Ahora bien, sí que es extraordinariamente polémica la **validez de sus resoluciones a efectos tributarios**. ¿Supone la remisión al resultado contable del art. 10.3 TRLIS que estas resoluciones integran el sistema de fuentes del impuesto sobre sociedades?

Se considera por la mayor parte de la doctrina que se trata de actos internos de la Administración, pero con una cierta eficacia *ad extra*; mientras que el Tribunal Supremo, en una sentencia de 27 de octubre de 1997, parece que le reconoce, aunque con cautela, una cierta potestad normativa o reglamentaria. De esta manera, el TS reconoce que las resoluciones del ICAC se integran en el régimen de contabilidad obligatoria para las empresas, pero con una

competencia que tiene como función ejercer una actuación homologadora de principios aceptados generalmente por la práctica contable, de manera que se puede hablar de usos sobre contabilización. Como se puede ver, esta cuestión es extremadamente polémica y todavía no hay una línea jurisprudencial clara.

En otro orden de cosas, hay que señalar que el régimen de determinación de la base imponible es el de **estimación directa**, aunque en los supuestos del art. 53 LGT la Administración puede recurrir al régimen de estimación indirecta. Por otro lado, en el régimen de estimación objetiva, la base imponible se podrá establecer total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine el mismo TRLIS.*

* Art. 10, apdos. 2 y 4 TRLIS.

Además, el TRLIS, en su art. 143, otorga a la Administración unas importantes facultades a la hora de **determinar por sí misma la base imponible** aplicando las normas contables. De lo que se trata es de conceder a la Administración la facultad de comprobar si el sujeto pasivo ha actuado dentro de la norma mercantil contable, sin sobrepasar los márgenes de interpretación que ésta a menudo concede al contable, y la Administración sólo puede intervenir y corregir la base imponible si se han superado dichos límites.

2.2. Normas sobre obtención de rentas

La normativa del IS establece algunos supuestos de obtención de renta en los regímenes de **atribución e imputación de rentas** cuyo contenido es sustancialmente idéntico a los que contiene el IRPF.

De acuerdo con este régimen, las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la LIRPF, de modo que las entidades en régimen de atribución de rentas no tributan por el IS, salvo en el caso de las sociedades agrarias de transformación, a las que no resulta aplicable el régimen.

Asimismo, es importante destacar que en otros preceptos del TRLIS se establecen presunciones de obtención de renta. Las principales presunciones son las siguientes:

1) **Presunción de retribución de bienes y derechos.*** Se trata de una presunción *iuris tantum* (que admite prueba en contrario) según la cual las prestacio-

* Art. 5 TRLIS.

nes de bienes y derechos, incluyendo los préstamos llevados a cabo por sociedades, siempre son retribuidas y lo son por el valor normal de mercado. Frente a esta presunción se pueden utilizar varios medios de prueba, entre los cuales destaca la contabilidad: si la prestación no consta como retribuida en la contabilidad, se destruye la presunción.

2) Presunción de retención para calcular la cantidad íntegra devengada.*

Las cantidades sometidas a retención se integran en la base imponible por el importe íntegro devengado. La presunción de retención permite al sujeto pasivo deducir de su cuota la cantidad que se le ha tenido que retener, al margen del hecho de que la retención se haya practicado o no, o que se haya hecho por el importe correcto.

* Art. 17.3 TRLIS.

En la práctica, el único ingreso sometido a retención que tienen las sociedades son los rendimientos de capital mobiliario, por lo cual casi no se practicará esta presunción.

3) Presunción de obtención de renta por la existencia de **bienes y derechos no contabilizados y no declarados** y de existencia de rentas por **contabilización de deudas inexistentes**.* Si se descubren elementos patrimoniales en posesión del sujeto pasivo no registrados en los libros de contabilidad, se considerará que hay una renta gravable por el importe del valor de adquisición de los bienes y derechos citados minorado en las deudas demostrables concretas para financiar aquella adquisición, sin que el importe neto resultante pueda ser negativo. Evidentemente, la prueba de la posesión de un elemento patrimonial a título diferente enerva la presunción.

* Art. 134 TRLIS.

La misma presunción se aplica si se descubre que se han contabilizado en el pasivo deudas inexistentes, ya que el fundamento es el mismo: crear la apariencia de un valor patrimonial menor. En ambos casos, el importe de la renta consecuencia de las presunciones se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

2.3. Gastos deducibles y no deducibles

Hay que considerar como deducible **cualquier gasto efectivo que esté justificado y contabilizado correctamente**. A partir de esta declaración, debemos tener en cuenta que el TRLIS regula, de manera notablemente asistemática, en qué medida son aceptables fiscalmente determinados gastos (amortizaciones y provisiones) y también algunos supuestos que no se contabilizan como gasto y que, no obstante, reducen la renta gravable.

1) Amortizaciones *

* Arts. 11 TRLIS y 1 a 5 RIS.

Las amortizaciones reflejan la pérdida de valor de los bienes del inmovilizado material e inmaterial por las causas siguientes:

- a) el uso,
- b) el paso del tiempo, y
- c) el progreso técnico (obsolescencia).

Se pueden amortizar los elementos del **inmovilizado material**, los elementos tangibles incorporados al patrimonio empresarial (excluidas las existencias) que se utilizan para obtener rendimientos, siempre que: tengan una vida útil limitada, se utilicen en más de un ejercicio social y sean propiedad de la empresa. No entran dentro de estos criterios y, por lo tanto, no son amortizables los terrenos.

También se pueden amortizar los elementos del **inmovilizado inmaterial**, los elementos patrimoniales intangibles constituidos por bienes y derechos susceptibles de valoración económica, adquiridos mediante contraprestación y que se hallen contabilizados como tales, siempre que sean susceptibles de depreciación.

Las amortizaciones se practican elemento por elemento, excepto si se trata de elementos de naturaleza análoga o sometidos a un grado de utilización parecida, o de instalaciones técnicas.

La amortización, para que pueda ser deducible, tiene que ser **efectiva**, y será un gasto deducible siempre que se demuestre su importe. Con todo, probar la efectividad de la depreciación es una cuestión técnica extremadamente compleja. La normativa contable mercantil pone a disposición del contable **varios métodos** para calcularla. Para facilitar la prueba de la efectividad de la depreciación, el TRLIS acepta como efectiva la depreciación calculada según los métodos aceptados por ésta.

La normativa contable mercantil

Establece que las amortizaciones contables que superen los límites establecidos por el TRLIS suponen un ajuste fiscal positivo por el exceso

Los sistemas que se utilizan más a menudo para determinar la amortización con finalidades fiscales son:

- El basado en las **tablas o coeficientes de amortización**.* Estas tablas recogen varios tipos de elementos y fijan unos porcentajes máximos y mínimos entre los cuales la empresa puede escoger y aplicar sobre el valor amortizable,

* Art. 11.1.a TRLIS y art. 2 RIS.

con un límite temporal medido en años, cosa que da lugar a la cuota de amortización del ejercicio.

Ejemplo

Una S.A. tiene en su inmovilizado una máquina adquirida hace 4 años por 100.000 euros, que se amortiza contablemente según el método de amortización lineal al 15%. Según las tablas oficiales de amortización, el coeficiente fiscal máximo permitido es del 12%.

El art. 11.1 TRLIS dispone que son deducibles las cantidades que en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial correspondan a la depreciación efectiva que sufran los diferentes elementos por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

En el caso que nos ocupa, como la empresa ha optado por el sistema de amortización lineal, tendremos que comparar la amortización contablemente efectuada con el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas oficiales del RIS. De esta manera, las amortizaciones que superen los límites establecidos en el TRLIS supondrán un ajuste fiscal positivo por el exceso.

En nuestro caso tenemos:

- Valor de la máquina: 100.000 euros.
- Amortización contable: 15%.
- Amortización según tablas del RIS: 12%.

Resulta, pues, que contablemente la empresa se está deduciendo un 15% anual sobre el valor de adquisición, siendo el valor efectivo fiscal que puede aplicar del 12%:

- Dotación a la amortización deducible contablemente: 15.000 euros.
- Dotación a la amortización deducible fiscalmente: 12.000 euros.

En definitiva, se tendrá que realizar un ajuste fiscal positivo por el exceso de 3.000 euros.

– Los métodos de **amortización degresiva** que, como su nombre indica, permiten que las cuotas amortizables sean superiores en los primeros ejercicios y que decrezca su importe progresivamente. Consisten en la aplicación de un **porcentaje constante** o en el método de los **números dígitos**.^{*} Quedan fuera de estos métodos, según el TRLIS, los edificios, mobiliario y enseres.

* Art. 11.1.b y c TRLIS y arts. 3 y 4 RIS.

Asimismo, el TRLIS también considera efectiva la amortización si el contribuyente presenta a la Administración un **plan especial de amortización** con criterios diferentes a los anteriores y ésta lo acepta.*

* Art. 11.1.d TRLIS y art. 5 RIS.

Una excepción a la regla general de la existencia de efectividad de la depreciación son los supuestos en los que el TRLIS concede el beneficio fiscal de **libertad de amortización**.

Los casos en los que se permite la **libertad de amortización** son:

- Sociedades anónimas y limitadas laborales (art. 11.2.a TRLIS).
- Activos mineros (art. 97 TRLIS).

- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios destinados a actividades de I+D (art. 11.2.c TRLIS).
- Los gastos de I+D activados como inmovilizado material (art. 11.2.d TRLIS)
- Los elementos del inmovilizado material e intangible de explotaciones asociativas prioritarias (art. 11.2.e TRLIS)
- Las empresas de reducida dimensión con respecto a elementos nuevos del inmovilizado material si se produce un incremento de la plantilla media de la empresa (art. 109 TRLIS) y con respecto a inversiones de poco valor (art. 110 TRLIS).
- Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas que hayan sido puestas a disposición del sujeto pasivo entre los años 2009 y 2010 siempre que, durante los 24 meses siguientes, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores (DA 11ª TRLIS, según la redacción dada por el RD-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo).

A su vez, hay que tener en cuenta que el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, ha **ampliado**, con efectos desde el 1 de enero de 2011, el régimen de libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.

La DA 11ª TRLIS, en la redacción establecida por el citado RD-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, indica que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas, puestas a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Aplicación del régimen de libertad de amortización

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el art. 115 TRLIS, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

La libertad de amortización no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los citados períodos impositivos que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

Cuando el plazo a que se refiere el párrafo anterior alcance a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, la inversión en curso realizada dentro de esos períodos impositivos también podrá acogerse a la libertad de amortización, siendo aplicable a esta parte de la inversión los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en esta DA 11ª TRLIS, según la redacción dada por el RD-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

Por último, hay que hacer referencia a las **reglas especiales de amortización**, entre las cuales destacan las que afectan a los elementos de inmovilizado intangible.

Las reglas especiales de amortización afectan a:

- Los elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida, cuyas cuotas de amortización no pueden exceder la décima parte de su importe y deben haberse adquirido a título oneroso a una entidad que no forme parte, si procede, del grupo de sociedades del sujeto pasivo (art. 11.4 TRLIS).
- Los edificios destinados a actividades de I+D.
- Los elementos revalorizados.
- El inmovilizado material nuevo y el inmovilizado inmaterial de las empresas de dimensión reducida (art. 111 TRLIS).

2) Régimen de arrendamiento financiero (*leasing*)

La adquisición de bienes por medio de **contratos de arrendamiento financiero** conlleva el pago de unas cuotas mensuales por el arrendamiento, que integran, por una parte, el coste del bien que se está adquiriendo, y por la otra, los intereses (carga financiera). Al final del arrendamiento se puede ejercer la opción de compra por el importe que resulte de minorar el precio de adquisición en la suma de la parte de las cuotas mensuales que se han satisfecho por el coste del bien.

El TRLIS prevé respecto al arrendamiento financiero dos sistemas de amortización de los bienes adquiridos:

a) Como **regla general**, la entidad cesionaria puede amortizar los bienes adquiridos según las reglas generales, además de haber deducido los intereses que comportó el arrendamiento.*

* Art. 11.3 TRLIS.

b) El **régimen especial**, que requiere el cumplimiento de requisitos estrictos, prevé que la entidad cesionaria pueda deducir, además de los intereses, la parte correspondiente al coste de recuperación del bien, con un límite que implica amortizar los bienes a un ritmo el doble que el general.*

Ejemplo

* Art. 115 TRLIS.

Una SA ha adquirido en régimen de *leasing* un equipo informático. El contrato es de hace dos años, el coste del equipo es de 50.000 euros y la duración del contrato es de dos años. Cada año se devuelven 25.000 euros, a los cuales se tiene que sumar 2.500 euros en concepto de intereses. Esta operación cumple los requisitos de la disposición adicional 7ª de la Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, y el coeficiente de amortización del equipo es del 25%.

Se trata de un contrato de arrendamiento financiero que cumple los requisitos establecidos en la disposición adicional 7ª de la Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Por lo tanto, será de aplicación lo que se establece en el Capítulo XIII, "Régimen fiscal de determinados contratos de Arrendamiento Financiero" (art. 115 TRLIS).

Para calcular si es necesario hacer algún ajuste fiscal extracontable será de aplicación lo que establecen los apartados 5 y 6 del precepto mencionado.

El apartado 5 dispone que la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible. Por lo tanto, el art. 115 TRLIS admite la deducción de los intereses de 2.500 euros como carga financiera, con lo cual en este aspecto coincidirán la contabilidad y la fiscalidad y no se producirá ningún ajuste fiscal.

El apartado 6, por su parte, estipula que también tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la parte de la cuota de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste, siempre que no sea superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según tablas aprobadas por el RIS. El exceso, en caso de existir, será deducible en los periodos sucesivos respetando el mismo límite.

En nuestro caso, el gasto contablemente imputado es de 12.500 euros (25% de 50.000 euros).

Tenemos que comprobar que, fiscalmente, la parte correspondiente a la recuperación del coste no exceda del límite que marca el apartado 6 del art. 115 TRLIS:

- Coste del bien: 50.000 euros.
- Coeficiente: 25%.

Por lo tanto, límite deducible fiscalmente = $50.000 \times 2 \times 0,25 = 25.000$ euros.

En definitiva, procederá efectuar un ajuste fiscal negativo de 12.500 euros, es decir, por la diferencia entre 25.000 euros (gasto fiscalmente deducible) y 12.500 euros (gasto contablemente imputado).

3) Correcciones de valor y provisiones

Las **correcciones de valor** y las **provisiones** recogen depreciaciones reversibles (causadas por motivos diferentes de los que comportan amortización) y riesgos previsibles de gastos en el futuro. Se reflejan en el activo del balance con signo negativo, sin modificar el valor originario del elemento depreciado. Si la pérdida de valor es definitiva, se tiene que disminuir directamente el valor del elemento del activo.

Contablemente se registran pérdidas por correcciones de valor por depreciación del inmovilizado material e inmaterial de existencias (de mercancías, materias primas, productos en curso, etc.), financieras (valores a corto plazo) y provisiones por riesgos y gastos previsibles, pero indeterminados (en la cuantía o en la fecha del gasto), como son, por ejemplo, las provisiones para insolvencias del tráfico, para pensiones y obligaciones, para impuestos, para responsabilidades o para grandes reparaciones.

a) Pérdidas que reflejan correcciones de valor. El TRLIS* sólo recoge especialidades respecto a unas cuantas provisiones, de lo cual hemos de deducir que otras pérdidas son, en cualquier caso, deducibles como gastos siempre que se ajusten a las normas contables.

*Art. 12 TRLIS y arts. 6 a 9 RIS.

Las pérdidas que reflejan **correcciones de valor** que recoge el TRLIS son:

- Pérdidas por depreciación de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, de depreciación especialmente rápida.
- Pérdidas por insolvencias de clientes y otros deudores.* Se debe tener en cuenta el régimen transitorio recogido en la DT décima TRLIS.
- Pérdidas por depreciación de valores de renta fija no admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales.
- Pérdidas por depreciación de valores representativos de fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario oficial.
- También es deducible la parte de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español y su valor teórico contable que no sea imputable a los bienes y derechos de la entidad no residente, con los límites previstos en el art. 12.5 TRLIS y el art. 15 RIS.
- Es deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con determinados límites.

Considerando que se trata de depreciaciones reversibles, la recuperación del valor de un elemento se tiene que imputar como ingreso en el periodo positivo en que se produzca la recuperación.*

* Art. 19.6 TRLIS.

b) Provisiones para riesgos y gastos. El TRLIS mantiene respecto a estas provisiones un criterio restrictivo, de manera que no son deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas, los relativos a retribuciones a largo plazo al personal, los costes de cumplimiento de contratos que excedan los beneficios económicos que se espera recibir de los mismos, los gastos derivados de reestructuraciones, (salvo que se trate de obligaciones legales o

contractuales), los gastos derivados del riesgo de devoluciones de ventas, y los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio y utilizados como fórmula de retribución a los empleados.*

* Art. 13 TRLIS y arts. 10 a 14 RIS.

Las provisiones para riesgos y gastos admitidos fiscalmente son:

- Dotaciones para cobertura de reparaciones medioambientales, según el plan aprobado por la Administración.
- Dotaciones para cobertura de garantías de reparación y revisión.
- Dotaciones en las provisiones técnicas de empresas aseguradoras.
- Dotaciones en el fondo de provisiones técnicas de sociedades de garantía recíproca y de sociedades de consolidación.

4) Planes y fondos de pensiones *

* Arts. 13.1.b y 14.1 f TRLIS.

Son deducibles las contribuciones promotores de planes de pensiones (incluidas las contribuciones o aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea) y las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas, en este último caso sólo si se cumplen los requisitos señalados en el TRLIS. Estas contribuciones se imputan en el IRPF a los partícipes personas físicas como rendimientos del trabajo en especie.

En cambio, las **dotaciones a provisiones o fondos internos no son deducibles**. En los casos de dotaciones a fondos propios, debido a que la regla de imputación temporal del art. 19.5 TRLIS ordena que se imputen estas dotaciones al periodo impositivo en que se abonan las prestaciones, habrá que hacer dos ajustes fiscales. Uno positivo, en cada periodo impositivo en que se dote la provisión en los fondos, y otro negativo, en cada periodo en que se abonen las prestaciones.

5) Otros conceptos deducibles fiscalmente

Las normas tributarias recogen de manera dispersa algunos conceptos que, aunque no constituyan gastos encaminados a la obtención de ingresos, son deducibles para establecer la base imponible, carácter que se les otorga para incentivar determinadas actuaciones.

Poseen esta consideración: *

a) Algunas donaciones, como los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores y los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y los que se hallen correlacionados con los ingresos.

* Ved con más detalle los arts. 14.1.e, 14.2, 14.3 y 24 TRLIS.

También son deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las sociedades de desarrollo industrial regional y de las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos.

Asimismo, tienen la consideración de donaciones deducibles las cantidades utilizadas con finalidades de **mecenazgo y patrocinio de actividades artísticas y culturales** (Ley 49/2002, de 23 de diciembre). Sus ingresos se integrarán en la base imponible. La deducción de estas cantidades será incompatible, para un mismo concepto, con los incentivos fiscales y las bonificaciones en la cuota íntegra que, si procede, correspondan a las mismas actividades.

b) Los intereses producidos por un préstamo participativo para el prestatario que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del art. 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

c) Las cantidades que destinan las cajas de ahorro a obras benéficas sociales.

Además de las peculiaridades citadas en cuanto a los gastos deducibles, el TRLIS* establece una serie de partidas de **gastos no deducibles**.

* Art. 14 TRLIS.

En todos los casos, si se trata de gastos contabilizados, al contemplarse expresamente como gastos fiscalmente no deducibles, procederá realizar un ajuste fiscal positivo. Estos gastos son los siguientes:

a) Las retribuciones a los fondos propios, dentro de las cuales hay que comprender los dividendos, las primas de asistencia a juntas y cualquier forma de distribución oculta de beneficios a los socios. El fundamento de esta falta de de-

ducibilidad está claro: se trata de supuestos de aplicación del beneficio y no de gastos para obtenerlo.

b) Los donativos y las liberalidades, por las mismas razones, con las excepciones que acabamos de señalar en el subapartado anterior, y las **pérdidas del juego**.

c) Los derivados de contabilizar el IS, que tampoco serán un ingreso. Hay que tener presente que, aunque el IS origina, en general, gastos contables, también puede generar ingresos contables (cuota diferencial negativa), que, por el mismo principio por el cual el IS como gasto no es deducible, como ingreso tampoco se tiene que computar. Por lo tanto, el ingreso daría lugar, si procede, a un ajuste fiscal negativo (ingreso contable fiscalmente no computable). En cambio, los impuestos parecidos al IS pagados en el extranjero se pueden deducir en la cuota (art. 31 TRLIS), integrándose, por lo tanto, en la base imponible. El resto de tributos abonados por la sociedad a título de sujeto pasivo también se pueden deducir.

d) Las multas, las sanciones administrativas y penales y los recargos por falta de pago de tributo hasta el plazo reglamentario.* Dado que de los intereses de demora no dice nada, hay que entender que son deducibles.

* Arts. 27 y 28 de la LGT.

e) Dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o parecidas a las que recoge el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

f) Los gastos derivados de algunas operaciones hechas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en paraísos fiscales o que se paguen por medio de personas que residan allí, a menos que el sujeto pasivo demuestre que el gasto responde a una operación o transacción efectiva.

Ejemplo

Una empresa ha imputado contablemente un gasto de 20.000 euros por amortización de una maquinaria afectada a actividades de investigación y desarrollo. La amortización contable ha sido del 20% del coste de adquisición (100.000 euros), pero fiscalmente la empresa quiere aplicar el coeficiente de amortización lineal del 50%, en virtud de la amortización libre prevista en el art. 11.2 TRLIS.

La empresa también ha imputado contablemente una dotación de 9.000 euros para cubrir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias no declaradas judicialmente de personas o entidades vinculadas con la sociedad.

Por otra parte, en la cuenta de gastos de personal, se han incluido 40.000 euros, correspondientes a una dotación a provisión anual del Fondo de Pensiones de la empresa, administrado y gestionado por ella.

Y, finalmente, en la cuenta de tributos se recoge, entre otras partidas, el importe de 4.791,67 euros de actas levantadas por la Inspección de Hacienda correspondientes a retenciones del IRPF de años anteriores. Del importe total del acta, 4.116,67 euros corresponden a una sanción impuesta y 675 euros a intereses de demora devengados hasta la fecha de comprobación.

En el TRLIS, la base imponible se define a partir del beneficio contable, sobre el cual se realizan ajustes fiscales positivos o negativos. En el supuesto, con los datos aportados, hay que realizar los siguientes ajustes:

En primer lugar, un ajuste fiscal negativo de 30.000 euros, que es la diferencia entre 20.000 euros (gasto contable: 20%) y 50.000 euros (gasto fiscal: 50%). Como ha realizado un gasto contable de sólo el 20%, el beneficio contable se tiene que minorar en 30.000 euros, porque fiscalmente se pueden deducir 30.000 euros más que contablemente.

En segundo lugar, un ajuste fiscal positivo de 9.000 euros, que es la diferencia entre 9.000 euros (gasto contable) - 0 (gasto fiscal: art. 12.2 TRLIS). En este caso, el ajuste es positivo, porque para calcular el beneficio contable se ha aplicado un gasto de 9.000 euros que fiscalmente no es admisible, según el art. 12.2 TRLIS. Determina este precepto que no serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada. Por lo tanto, este gasto contable se tiene que ajustar positivamente para calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades.

En tercer lugar, un ajuste positivo de 40.000 euros. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido e la Ley de Regulación de los Planes y Fondo de Pensiones (art. 14.1.f TRLIS).

Y, finalmente, un ajuste positivo de 4.116,67 euros. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones (art. 14.1.c TRLIS). Los intereses de demora, sin embargo, sí son deducibles fiscalmente, incluso los que no se refieran al ejercicio.

2.4. Reglas de valoración

Las normas contables establecen que los bienes se contabilizan por los **criterios** que exponemos a continuación:

- a) por el coste de adquisición, si se adquieren a terceros;
- b) por el coste de producción, cuando es la misma empresa la que los fabrica; o
- c) por lo que en contabilidad se conoce como valor venal, si se han obtenido gratuitamente.

Las reglas contables de valoración son las que en principio acepta el TRLIS* y de las cuales se parte para calcular la renta derivada de las **transmisiones patrimoniales**, lo que en términos contables recibe el nombre de beneficios extraordinarios, también conocidos como plusvalías o minusvalías, que son el importe resultante de la diferencia entre el valor de renta (el precio de adquisición para el adquirente) y el valor neto contable.

* Art. 15.1 de la TRLIS.

A la hora de calcular la renta derivada de ciertas transmisiones (actualmente únicamente de inmuebles), se permite reducir del importe de ésta lo que se considera que corresponde a la **depreciación monetaria** que ha tenido lugar durante el tiempo en que el bien transmitido ha formado parte del patrimonio de la sociedad.*

* Art. 15.9 TRLIS.

Este importe se calcula a partir de unos coeficientes señalados en las correspondientes leyes de presupuestos generales del Estado, y también se tiene en cuenta la estructura financiera de la sociedad para determinar si el bien se adquirió con recursos propios.

Sólo se permite, en la actualidad, reducir el importe de la renta derivada de la transmisión de **bienes inmuebles** del inmovilizado material. El importe de la depreciación resulta de la diferencia entre el valor contable del bien y su valor "depreciado". Para calcularlo, se multiplican tanto el valor de adquisición o coste de producción como las amortizaciones acumuladas por el coeficiente correspondiente y nos da el nuevo valor neto contable.

El importe de la depreciación monetaria todavía se tiene que multiplicar por un coeficiente (art. 15.9.c TRLIS) que depende de la estructura financiera de la sociedad durante el tiempo de tenencia del bien. Este importe aún es mayor si el bien se adquirió con recursos propios. Si el coeficiente de relación de recursos propios con respecto a los recursos totales de la sociedad es superior a 0,4, el importe de la depreciación se deduce íntegramente.

En segundo lugar, hay supuestos en los que la normativa del IS se separa de la regla general y recurre al **valor normal de mercado** para determinar la renta derivada de una alteración patrimonial.* Son los casos en que no hay una contraprestación monetaria y tampoco un valor monetario de transmisión y, en lugar de éste, el TRLIS toma el valor normal de mercado. Este valor es determinante, ya sea para calcular la renta, ya a efectos futuros del impuesto respecto a los elementos patrimoniales afectados.

En cuanto a los supuestos de aplicación del recurso al valor normal de mercado, podemos distinguir los ámbitos siguientes:

1) **Operaciones societarias.** Las transmisiones patrimoniales entre la sociedad y los socios no tienen, en general, efectos tributarios, ya que se trata bien de aportaciones de los socios a la sociedad (que no son renta para ésta, sino el sustrato a partir del cual obtiene la renta), bien de devoluciones de estas aportaciones o aplicaciones de renta por parte de la sociedad.

Cuando estas aportaciones no se materializan en dinero, sino en bienes, el TRLIS desconfía de ello y quiere evitar que se consigan transferencias de renta entre la sociedad y sus socios, cosa que se conseguiría en los casos en que el valor de los bienes superase el nominal de la operación de que se trate. Por ello, el TRLIS obliga a las dos partes implicadas a atribuir a los bienes el valor nominal de mercado y calcular, entonces, si obtienen renta derivada de la operación.

La reducción en la depreciación monetaria

Sólo opera si se obtienen rentas positivas, así que siempre dará lugar a ajustes fiscales negativos.

* Números 2 a 9 del art. 15 TRLIS.

Las operaciones recogidas en el IS son las siguientes:

- Transmisiones de los socios a la sociedad: la aportación;
- Transmisiones de la sociedad a los socios: disolución, separación de socios, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios, y
- Transmisiones recíprocas: fusión, absorción y escisión total o parcial.

La sociedad transmisora, como regla general, integrará en su base imponible la diferencia entre el valor contable del bien transmitido y su valor normal de mercado. En el caso de aportación a otra sociedad, también se tiene que integrar la diferencia entre el valor contable de los títulos recibidos y su valor normal de mercado.

La sociedad adquirente tendrá que integrar en su base imponible:

- En los casos de disolución, reducción de capital y reparto de la prima de emisión: el exceso del valor normal de mercado de los bienes recibidos sobre el valor contable de las participaciones.
- En los casos de fusión, absorción y escisión total o parcial: la diferencia entre el valor normal de mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada. Debéis tener en cuenta que estas operaciones de reestructuración empresarial goza de un régimen especial previsto en los arts. 83 a 96 TRLIS.
- En los casos de distribución de beneficios: el valor normal de mercado de los bienes recibidos.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación. La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. No obstante, tratándose de operaciones realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Integración en la base imponible del socio

Cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión realizada por dichas sociedades de inversión de capital variable, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

2) Transmisiones lucrativas, permutas e intercambio o conversión. Efectuar una donación no implica ninguna deducción de la base imponible de la sociedad donante, salvo los casos previstos expresamente.

La sociedad donataria, desde el punto de vista contable, no obtiene un beneficio imputable al ejercicio, criterio que no acepta el TRLIS y le ordena imputar una renta igual al valor de mercado del bien recibido. La sociedad donante también tiene que determinar si la transmisión realizada le supone obtención de renta (diferencia entre el valor normal de mercado del elemento donado y su valor contable), menos aquellos casos en los que la donación sea deducible. En cualquier caso, las subvenciones no se consideran a estos efectos adquisiciones lucrativas y siguen los criterios contables.

Es importante tener en cuenta que las personas jurídicas no están sometidas al ISD y, por lo tanto, sus adquisiciones a título gratuito están gravadas con el IS.

Las permutas no tienen efectos contables para las sociedades operantes, que contabilizan el bien recibido con el valor que tenía el bien entregado. Este criterio tampoco se acepta fiscalmente, sino que ambas sociedades tienen que recurrir al valor nominal de mercado de los bienes permutados para establecer si ha existido plusvalía o minusvalía derivada de la operación. El mismo criterio se aplica también a los títulos intercambiados por intercambio o conversión.

Además de las transmisiones patrimoniales que acabamos de ver, en las que se recurre al valor de mercado para determinar la renta que deriva de éstas, el TRLIS también obliga a recurrir a dicho valor cuando se trata de **otras operaciones**. Y lo hace como mecanismo para evitar elusiones y transferencias de beneficios de unas sociedades a otras, encubiertas con la apariencia de otro tipo de negocios. Dentro de este ámbito de operaciones distinguimos:

1) Operaciones vinculadas.* Las operaciones vinculadas tienen tres rasgos que las caracterizan:

- a) Las llevan a cabo sujetos especialmente relacionados entre sí.
- b) Se pactan contraprestaciones diferentes de las que acordarían dos sujetos independientes en una situación normal de mercado.
- c) El pacto se hace precisamente en función de la relación que los une, de manera que no se pactaría lo mismo con un tercero.

Lectura recomendada

Con respecto a la existencia de ciertas donaciones deducibles, podéis consultar el subapartado 2.3 “Gastos deducibles y no deducibles”.

* Art. 16 TRLIS y arts. 16 a 29 RIS.

La Administración desconfía profundamente de estas operaciones, ya que mediante este tipo de actuaciones las sociedades pueden disminuir prácticamente a voluntad su beneficio gravable en perjuicio de los intereses de recaudación, al llevar a cabo verdaderas transferencias de beneficios. Por este motivo, las contraprestaciones pactadas por las partes a menudo también reciben el nombre de **precios de transferencia**.

El art. 16.3 TRLIS enumera los supuestos en los que, a efectos del impuesto, se entiende que hay vinculación. En este sentido, intenta recoger todas las posibilidades de dominio de una sociedad por parte de otra, ya sea por medio de vínculos personales, de participación en el capital o por otras vías.

Son operaciones **vinculadas** las que llevan a cabo:

- Una sociedad y sus socios.
- Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores, así como los familiares afines o consanguíneos de estos últimos, hasta el tercer grado.
- Dos entidades que, según el art. 42 del Código de Comercio, tengan las mismas características para formar parte de un mismo grupo de sociedades, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Una sociedad y los socios, consejeros o administradores de otra sociedad si en ambas se da lo que se ha dicho en el apartado anterior.
- Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Una sociedad y otra participada por la primera indirectamente, como mínimo, en el 25 por 100 del capital social.
- Una sociedad residente en España y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en España.

Supuesto de operación vinculada

La sociedad A, dominada por la sociedad B, vende a esta última productos a precio de coste. El resultado es que A no obtiene beneficios, mientras que B experimenta unos gastos muy inferiores a los que habría tenido si hubiese comprado al precio normal de mercado, de modo que su beneficio es superior al que habría obtenido de otra forma. Así, A traslada a B el beneficio que habría obtenido si hubiese pactado precios normales de mercado y no queda gravada por éste.

- Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Con el fin de evitar el perjuicio de recaudación, el TRLIS ordena atribuir a la operación su **valor normal de mercado** en todos los casos.

Documentación de las operaciones vinculadas

Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente. Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el art. 108 TRLIS. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.*

* Art. 16.2 TRLIS

La vinculación entre entidades determina también la aplicación de **otras normas especiales** como la prohibición de amortización del fondo del comercio adquirido a un sujeto vinculado (art. 11.4 TRLIS) y la no deducción de provisiones por insolvencias de sujetos vinculados (art. 12.2 TRLIS).

El problema principal que plantea la aplicación de la norma es, precisamente, determinar el valor de mercado, puesto que estas operaciones se suelen realizar entre sociedades de un mismo grupo para productos y situaciones para las cuales no existe ningún mercado comparable, o en las que no se puede encontrar un valor normal de mercado porque dicho mercado es inexistente.

Para intentar resolver este problema, el TRLIS recurre a los métodos recomendados internacionalmente con esta finalidad. Los **métodos** para determinar el valor normal de mercado son: *

* Art. 16.4 TRLIS

- El método de precio comparable entre sociedades independientes.
- Si este método no se puede aplicar, se utilizará el del coste incrementado o el del precio de reventa.
- Si no se puede aplicar ninguno de estos dos métodos, se recurrirá finalmente a los métodos de distribución de resultados y de margen neto.

El efecto que debe tener la aplicación del valor normal de mercado con respecto a la otra sociedad que interviene, en lo que se ha denominado unilateralidad o bilateralidad de **los ajustes derivados de aplicar este valor**, ha generado una gran polémica. Una gran parte de la doctrina (y ahora parece que también la Administración) sostiene que si se corrige el valor de una opera-

ción para una sociedad también se tiene que dar el mismo valor a la operación para la otra.

En definitiva, lo que realmente pretende el recurso al valor normal de mercado es descubrir que se ha hecho una transferencia de beneficios que se tiene que gravar como tal. Es decir, no es gasto deducible para la sociedad que traslada su beneficio a otra sociedad, pero sí que es renta gravable para esta última sociedad. En cualquier caso, si la Administración se dispone a corregir la valoración hecha por una sociedad, lo tiene que notificar también en la otra parte de la operación.*

* Art. 16 RIS

No obstante, para cortar de raíz las posibles discrepancias entre Administración y contribuyentes sobre el valor normal de mercado de cierta operación y reducir así la conflictividad ante los tribunales, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, arbitró una nueva solución: la posibilidad de que los contribuyentes sometan a la Administración una **propuesta de valoración** de las operaciones que vayan a efectuar en el futuro. Si la Administración aprueba la propuesta, se aplicará el valor pactado como normal de mercado a las futuras operaciones vinculadas.

Lectura recomendada

La documentación exigida y el procedimiento a seguir para la aprobación de la propuesta de valoración se recoge en los arts. 16 a 25 RIS.

Ejemplo

La empresa X, S.A. ha imputado contablemente un ingreso de 75.000 euros por la venta de maquinaria a otra sociedad en la cual los socios de X, S.A. participan en un 30% del capital social. El valor de mercado de estos productos se establece en 90.000 euros.

La empresa X, S.A. debe realizar un ajuste fiscal positivo de 15.000 euros, que es la diferencia entre 90.000 euros (ingreso fiscal, por aplicación del régimen de las operaciones vinculadas del art. 16 TRLIS) y 75.000 euros (ingreso contable).

De acuerdo con el art. 16 TRLIS, se aplica el régimen de las denominadas operaciones vinculadas (en este supuesto, la vinculación viene dada por la participación en el 30% del capital social de la sociedad compradora de la maquinaria). Este precepto determina que este tipo de operaciones se valore por el valor de mercado, es decir, aquel que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2) Operaciones realizadas en paraísos fiscales. El TRLIS* aplica el régimen de las operaciones vinculadas para las operaciones que lleve a cabo cualquier sociedad con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

* Art. 17.2 TRLIS.

La realización de operaciones con sujetos residentes en paraísos fiscales también puede dar lugar a:

- La no aplicación de determinados regímenes especiales (art. 60, 87.5 y 88.4 TRLIS).
- La no deducción de gastos de servicios o pagados por medio de estos sujetos (art. 14.1.g) y de dotaciones por pérdidas por deterioro o correcciones de valor (art. 12.3 y 4 TRLIS).

- La pérdida de deducciones por actividades de exportación (art. 37.2 TRLIS).

3) Traslado de residencia al extranjero y cese de establecimientos permanentes. Si una sociedad traslada la residencia al extranjero o un establecimiento permanente cesa la actividad, sus bienes no se transmiten, de manera que el aumento de valor (la plusvalía) que hayan podido experimentar no se realiza y, por tanto, en principio no se somete a gravamen.

Como la entidad titular de los bienes ya no estará sujeta al IS en España, esto implica una pérdida de recaudación para la Hacienda Pública. Para evitarla, el TRLIS* ordena integrar en la base imponible la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado de los bienes de la sociedad que cambia de residencia, de los bienes afectos a un establecimiento permanente que cesa o de los bienes que, estando afectos a un establecimiento permanente en España, son transferidos al extranjero.

* Art. 17.1 TRLIS.

4) Otros efectos de la aplicación del valor normal de mercado. La obligación de la sociedad que percibe determinados bienes de darles el valor normal de mercado puede provocar fenómenos de doble imposición si ésta transmite los bienes a la vez. Para evitarlo, el TRLIS* establece reglas sobre el momento en que se ha de imputar a la base imponible la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado del bien.

* Art. 18 TRLIS.

Se imputan en periodos impositivos diferentes según el tipo de bienes:

- Elementos del activo circulante: en el periodo en que generan el pago de un ingreso.
- Elementos del inmovilizado no amortizables: en el periodo en que el bien se transmite.
- Elementos amortizables: en los periodos impositivos que le quedan de vida útil, al ritmo en que son amortizados.
- Servicios: en el periodo en que se reciban.

5) Actualización o revalorización de balances. En principio, el TRLIS* prohíbe integrar en la base imponible las plusvalías meramente contables, es decir, el aumento de valor que experimenta un bien, sin que la empresa constate dicho aumento de valor por la transmisión del bien (plusvalías efectuadas), sino por su registro contable, al corregir el valor contable sustituyéndolo por otro que esté más cercano a su valor real en el mercado.

* Segundo párrafo del art. 15.1 TRLIS y art. 135 TRLIS.

Con todo, inmediatamente después de hacer esta declaración de principios, el TRLIS establece una excepción: cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias.

La actualización de balances

Poco después de la entrada en vigor de la LIS de 1995 se permitió la actualización de balances y el aumento de valor de los bienes se tuvo que someter a un gravamen específico diferente del IS del 3 por 100. El nuevo valor asignado fue el que se tuvo en cuenta a efectos fiscales, especialmente para calcular las amortizaciones y la renta derivada de la transmisión de los bienes.

Se ha dicho que el fundamento que permite revalorizaciones contables sin gravar las plusvalías es evitar gravar rentas ficticias, ya que las revalorizaciones se han permitido en tiempo de alta inflación, en la que el aumento de valor se debía simplemente a la depreciación de la moneda, no a un aumento real del valor. De hecho, se ha permitido llevar a cabo varias veces en la historia del IS revalorizaciones de los elementos del inmovilizado sin consecuencias fiscales.

Por ejemplo, la revalorización autorizada por el RD Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica. Cabe mencionar que este Decreto-Ley creaba un tributo *ex novo*, cosa que es radicalmente contraria a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (dicho Decreto-Ley lo validó en este punto la DA 10ª de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre la corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos fiscales a la internacionalización de las empresas).

2.5. Subcapitalización

Por **subcapitalización** se entiende la situación financiera de una entidad en la que los fondos ajenos superan de manera desproporcionada a los fondos propios. Esto acarrea consecuencias fiscales notables, porque mientras las retribuciones al capital ajeno (intereses) son gastos deducibles para la sociedad pagadora, no sucede lo mismo con el reparto de dividendos.

La posibilidad de financiar una sociedad con préstamos en lugar de hacerlo con aportaciones de capital es, pues, muy tentadora desde el punto de vista tributario. Si a esto añadimos que los intereses recibidos por residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea quedan exentos de gravamen, el atractivo de la operación aumenta.

Para evitar pérdidas de recaudación, el TRLIS* establece una ficción por la cual los intereses devengados por préstamos que superen **tres veces la cifra del capital fiscal** de una entidad, si el prestador no es residente, se tienen que considerar dividendos y, por consiguiente, no serán deducibles para la entidad pagadora ni para el sujeto receptor.

* Art. 20 TRLIS.

Teniendo en cuenta que esta norma plantea problemas de conciliación con numerosos convenios de doble imposición suscritos por España, el TRLIS prevé que en estos casos los sujetos pasivos puedan proponer a la Adminis-

tración la aplicación de un coeficiente de relación entre fondos propios y ajenos diferente, excepto en el caso de que se trate de operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Además, esta norma también presenta problemas de conciliación con la libertad de establecimiento que prevé el art. 43 del Tratado de la Unión Europea, que pueden provocar la no aplicación de la norma en el **ámbito comunitario**. En este sentido, el art. 20.4 TRLIS considera inaplicables las reglas de subcapitalización cuando la entidad vinculada sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea, a menos que resida en un paraíso fiscal, atendiendo a la Sentencia del TJCE de 12 de diciembre de 2002, recaída en el Asunto C-324/00 (Lankhorns-Hohorst GmbH Vs Finanzamt Steinfurt).

Propuesta de coeficiente

Esta propuesta se vehicula a través del procedimiento previsto en los arts. 17 a 29 RIS.

Ejemplo

El endeudamiento de la empresa X, S.A. con otras entidades no residentes vinculadas asciende a un total de 9.000.000 euros, siendo el capital social de la misma sólo de 2.000.000 euros. Como consecuencia de este endeudamiento, la empresa X, S.A. paga unos intereses durante el ejercicio de 750.000 euros, que imputa contablemente como gasto.

La empresa X, S.A. debe realizar un ajuste fiscal positivo de 250.000 euros, por la aplicación del régimen de subcapitalización (art. 20 TRLIS). Por subcapitalización se entiende la situación financiera de una entidad en la que los fondos ajenos superan de manera desproporcionada los fondos propios. Esto tiene consecuencias fiscales notables, porque mientras las retribuciones al capital ajeno (intereses) son gastos deducibles para la sociedad pagadora, no sucede lo mismo con el reparto de dividendos. Para evitar pérdidas de recaudación, el art. 20 TRLIS establece una ficción por la cual los intereses devengados por préstamos que superen tres veces la cifra del capital fiscal de una entidad, si el prestador no es residente (extracomunitario) y es una entidad vinculada, se han de considerar dividendos y, por tanto, no serán deducibles para la entidad pagadora ni para el sujeto perceptor. Se entiende por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, sin incluir el resultado del ejercicio.

En el caso de la empresa X, S.A., se produce un exceso de endeudamiento (2.000.000 euros de capital social $\times 3 = 6.000.000$ euros, y el resto hasta llegar a 9.000.000 euros es el exceso, es decir, 3.000.000 euros). Si sobre 9.000.000 se aplican unos intereses de 750.000 euros, sobre 3.000.000 se aplican unos intereses de x euros. Luego, $x = (3.000.000 \times 750.000) / 9.000.000 = 250.000$ euros. Estos 250.000 euros de intereses que se pagan por el exceso de endeudamiento se consideran fiscalmente dividendos y, por lo tanto, no son deducibles para calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades. Eso significa que, del total de 750.000 euros de intereses contablemente deducibles, sólo 500.000 euros son fiscalmente deducibles, porque los 250.000 euros restantes no se admiten como gasto fiscalmente deducible, por considerarse dividendos. Eso implica un ajuste fiscal positivo de 250.000 euros.

2.6. Imputación temporal

Dado que el IS es un impuesto periódico, posee una singular importancia el hecho de imputar la renta a un periodo u otro. La regla general es que los ingresos y los gastos se imputan al periodo en que son exigibles (**principio de devengo**), con independencia del momento en que se realicen efectivamente los cobros y los pagos, como también establecen los criterios contables.

Si un ingreso o un gasto se han contabilizado en un período diferente al del devengo, habrá que llevarlo al ejercicio correspondiente y, por tanto, regularizar todos los ejercicios afectados por imputaciones indebidas. Esto no será procedente si de la diferente imputación no se deriva una tributación inferior.

Evidentemente, hay algunas **excepciones** a la regla general:

1) El TRLIS ofrece la posibilidad de **presentar a la aprobación de la Administración criterios diferentes**, siempre y cuando sirvan para reflejar la imagen fiel de la empresa.*

* Arts. 19.2 TRLIS y 31 y 32 RIS.

2) Si se trata de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, las rentas se entienden obtenidas a medida que se cobran, con independencia de la contabilización, siempre que el sujeto pasivo no opte por el criterio del devengo.*

* Art. 19.4 TRLIS.

3) El importe de los **gastos por provisiones y fondos internos** con fines análogos a los planes y fondos de pensiones se imputa a resultados cuando se satisfacen las prestaciones.*

* Art. 19.5 TRLIS.

4) La **reversión del deterioro y la pérdida de valor de elementos patrimoniales objeto de una corrección de valor** se imputan en el periodo impositivo en que se haya producido la reversión o la pérdida.*

* Art. 19.6 TRLIS.

5) Las **adquisiciones lucrativas** se imputan al periodo impositivo en que se llevó a cabo la operación.*

* Arts. 15.3 y 19.8 TRLIS.

6) Las **rentas presuntas por el descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos** se imputan al periodo impositivo no prescrito más antiguo, a menos que se pruebe que corresponden a otro periodo.*

* Art. 134.5 TRLIS.

Ejemplo

Una sociedad vende en el 2010 una maquinaria, contabilizada por importe de 1.000.000 euros. El coste de producción de esa maquinaria ascendió a 600.000 euros. El precio de venta se percibirá del modo siguiente: 200.000 euros al contado, 500.000 euros a un año y 300.000 euros a dos años.

El art. 19.4 TRLIS establece que en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida aplicar el criterio del devengo. A estos efectos, son operaciones a plazo o con precio aplazado aquellas ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, en todo o en parte, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Por ello:

- Precio de venta: 1.000.000 euros.
- Coste de producción: 600.000 euros.
- Renta de la operación: 400.000 euros.

Contablemente, en el ejercicio 2010 la empresa realiza una venta que le genera un beneficio contable de 400.000 euros. No obstante, fiscalmente, puede imputarlo a ejercicios posteriores en proporción a los cobros.

De manera que la imputación temporal queda como sigue:

2010. Beneficio, renta o resultado contable: 400.000 euros.

- Resultado imputable a 2008: 80.000 euros.
- Ajuste negativo: 320.000 euros.

2011. Beneficio contable: 0 euros.

- Resultado imputable a 2009: 200.000 euros.
- Ajuste positivo: 200.000 euros.

2012. Beneficio contable: 0 euros.

- Resultado imputable a 2010: 120.000 euros.
- Ajuste positivo: 120.000 euros.

La misma sociedad realiza los siguientes gastos:

- **Gasto de publicidad por importe de 25.000 euros pagado al inicio de una campaña que va desde diciembre de 2008 a noviembre de 2010.**
- **Prima anual de seguro pagada el 1/10/2009 por importe de 50.000 euros.**
- **Cobro anticipado el 1/12/2009 de un arrendamiento anual por importe de 20.000 euros.**

En relación con el gasto de publicidad, se imputa contablemente a tres ejercicios. Al período de 2008 por un mes, al período de 2009 por todo el año y al período de 2010 por once meses. La fiscalidad no tiene nada que objetar al respecto. El precepto aplicable a este supuesto es el art. 19.1 TRLIS. De forma que:

- Gasto contable y fiscal del 2008: 1.041,66 euros.
- Gasto contable y fiscal del 2009: 12.500 euros.
- Gasto contable y fiscal del 2010: 11.458,33 euros.

En cuanto a la prima de seguro, debemos aplicar idéntico razonamiento que para el gasto de publicidad. Por consiguiente:

- Gasto contable y fiscal del 2009: 12.500 euros.
- Gasto contable y fiscal del 2010: 37.500 euros.

Finalmente, en cuanto a los arrendamientos, se trata de un ingreso. La imputación temporal se realiza con criterio de devengo. De nuevo, el art. 19.1 TRLIS resuelve el problema. Así, pues:

- Ingreso contable y fiscal de 2009: 1.666,66 euros.
- Ingreso contable y fiscal de 2010: 18.333,33 euros.

2.7. Compensación de bases imponibles negativas

Una vez efectuadas todas las operaciones pertinentes, obtenemos la base imponible. Si ésta resulta negativa, se puede **compensar** con las rentas positivas de periodos impositivos futuros*.

* Art. 25 TRLIS.

Esta compensación **se niega o se limita** en el caso de la adquisición de empresas inactivas con pérdidas realizada con la finalidad de obtener de éstas los propios beneficios.

El plazo actual para compensar bases imponibles negativas es el de los periodos impositivos que se acaben en los **dieciocho años** siguientes y sucesivos a la obtención de resultados negativos (art. 25.1 TRLIS), a partir de 1 de enero de 2012 (anteriormente, el plazo era de quince años). El plazo se alarga para

entidades de nueva creación y de explotación de vías de peaje: en estos casos, el plazo de quince años empieza a contar a partir del periodo impositivo en el que se obtengan rentas positivas (art. 25.3 y 4 TRLIS). El **límite** cuantitativo de la compensación por ejercicio es el importe de sus rentas positivas.

Las circunstancias en que no se podrán compensar o se limitan las compensaciones de bases imponibles negativas las recoge el art. 25.2 TRLIS. Por otro lado, existe la obligación de acreditar tanto la procedencia como la cuantía de las bases imponibles negativas a compensar (art. 25.5 TRLIS).

3. Cuota, deducciones y gestión

3.1. Tipos de gravamen y cuota íntegra

El tipo de gravamen general previsto es del **30 por 100** y el resultado de aplicarlo a la base imponible es la **cuota íntegra**.*

* Arts. 28 y 29 y DA 8ª TRLIS.

El TRLIS también prevé una serie de **tipos específicos** en función del tipo de entidad y de la actividad desarrollada. Los tipos de gravamen específicos son del 25, 20, 10, 1, 0 y 35 por 100. La razón por la cual se aplica un tipo 0 es someter a control los fondos de pensiones sin sujetarlos a gravamen.

Los supuestos que aplican tipos de gravamen específicos se contienen en los apartados 2 a 8 del art. 28 TRLIS.

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

* DA 12ª TRLIS.

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros (300.000 euros, en el 2011 y 2012), al tipo del **20 por 100**.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del **25 por 100**.

La aplicación de esta escala está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la **plantilla media** de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Requisitos para la aplicación de los tipos reducidos

Para beneficiarse de esta escala reducida una sociedad debe tener en cuenta, además, lo siguiente:

- 1) Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.
- 2) Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

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

4) A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 TRLIS.

5) Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

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

7) Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 TRLIS, la escala no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.

3.2. Deducciones de la cuota

Determinada la cuota íntegra por aplicación sobre la base imponible del tipo de gravamen correspondiente, la misma se puede minorar por diversas circunstancias: *

* Arts. 30 a 46 TRLIS.

1) A veces se trata de **deducciones técnicas** previstas para evitar o suavizar supuestos de doble imposición y para tener en cuenta las cantidades ya satisfechas a cuenta del impuesto.

2) En otros casos, se trata de articular **incentivos fiscales** por medio de bonificaciones y deducciones.

En primer lugar, se encuentran las **deducciones por doble imposición**, que minoran la cuota íntegra.

Respecto a las diferentes clases de doble imposición, podemos distinguir las siguientes:

1) Doble imposición internacional *

* Art. 31 TRLIS.

La sujeción de un mismo sujeto a unas mismas rentas y en el mismo periodo por parte de dos poderes tributarios diferentes es lo que se conoce como doble imposición jurídica; cuando los dos poderes en cuestión son de dos Estados, se suele denominar doble imposición internacional.

Ejemplo

La sociedad A, residente en Gran Bretaña, es arrendataria de un local en Manchester propiedad de la sociedad B, residente en España.

En este caso, esta última sociedad deberá pagar el IS en España, como residente, por su renta mundial (incluida la renta por alquiler percibida de la sociedad A), así como también un impuesto sobre la renta de no residentes en Gran Bretaña, por la renta del alquiler percibida procedente de este país.

La regla general es que las sociedades residentes que perciban rentas en el extranjero y que ya hayan sido gravadas por estas rentas en otros países pueden deducir de la cuota que tienen que pagar en España la **menor** de las cantidades siguientes: **a)** el IS correspondiente a España por las rentas percibidas en el extranjero; **b)** el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero de naturaleza análoga al IS.

Para aplicar la deducción, hay que **integrar el impuesto extranjero** en la base imponible. Este sistema para eliminar o suavizar la doble imposición internacional se conoce como método de imputación.

Si las rentas provienen de diferentes Estados, se agrupará, a efectos de la deducción, por países, y, si procede, por establecimientos permanentes.

Si la entidad tiene establecimientos permanentes en el extranjero, excluyendo los paraísos fiscales, que desarrollan una actividad empresarial y las rentas se someten a un impuesto parecido al IS en el Estado de la fuente, se aplica la exención prevista en el art. 22 TRLIS.

2) Doble imposición intersocietaria interna

Se produce cuando la misma renta queda sujeta dos veces, pero en manos de dos sujetos distintos. Esto es lo que ocurre cuando las sociedades reparten dividendos: estos son renta gravable tanto para la sociedad que los distribuye como para el socio que los percibe. Esta modalidad se suele llamar doble imposición económica, y si los dos sujetos en cuestión son sociedades, doble imposición intersocietaria.

Ejemplo

La sociedad A, residente en España, distribuye dividendos a favor de la también residente sociedad B.

En este caso, la sociedad A debe pagar el IS en España por su renta mundial, incluidos los dividendos distribuidos (que, como sabemos, no son deducibles), mientras que la sociedad B, también residente, debe pagar el mismo impuesto, incluidos los dividendos percibidos.

Los dividendos y, en general, la participación de los socios en los beneficios sociales, con independencia de cómo se canaliza el reparto, quedan gravados como beneficio de la sociedad que reparte dividendos y también como renta

La deducción por doble imposición intersocietaria

No sólo se aplica sobre dividendos, sino también cuando, en los casos de liquidación o separación de socios, los beneficios acumulados por la sociedad en forma de reservas se hacen llegar a éstos por medio de la atribución de la cuota de participación que tenían en la entidad.

de la sociedad que los recibe. El TRLIS* prevé mecanismos para paliar o eliminar esta doble imposición.

* Art. 30 TRLIS

Con carácter general, la sociedad perceptora de los dividendos o de cualquier otra forma de participación en beneficios puede deducir de la cuota el **50 por 100** del importe del IS correspondiente a estas rentas. Si tiene una participación significativa en la sociedad que reparte beneficios, la deducción llega al **100 por 100**, con lo cual se elimina totalmente la doble imposición intersocietaria.

Para aplicar esta deducción hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

- a) El importe se calcula aplicando el tipo de gravamen sobre el importe íntegro de los beneficios obtenidos.
- b) La deducción del 100 por 100 exige un periodo de permanencia mínima de la participación significativa.

La deducción del 100%

La deducción será del 100% cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5%, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La deducción también será del 100% respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

Esta deducción será también de aplicación en los casos en que se haya tenido dicho porcentaje de participación pero, sin embargo, sin haberse transmitido la participación, se haya reducido el porcentaje tenido hasta un mínimo del 3% como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social) o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores. Lo anterior será aplicable a los dividendos distribuidos dentro del plazo de tres años desde la realización de la operación en tanto que en el ejercicio correspondiente a la distribución no se transmita totalmente la participación o ésta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del 3%.

- c) Esta deducción también se aplica a las distribuciones de beneficios que hagan determinadas entidades. En cambio, no se practicará en las distribuciones de beneficios que hace el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.*

* Art. 30, apdos. 2 y 4.c TRLIS.

El TRLIS también incluye unas **disposiciones en contra del abuso** para evitar la aplicación de la deducción en los casos en que hay doble imposición, así como normas especiales para los beneficios distribuidos por las sociedades que se dediquen a la búsqueda y explotación de hidrocarburos.

Las **cláusulas antiabuso** son:

- La que intenta evitar la práctica del lavado de cupón (art. 30.4.d TRLIS). Ello implica que la deducción no se aplica a los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.
- La que impide la aplicación de la deducción en los casos en que el beneficio no se sometió a gravamen en la sociedad que ahora lo distribuye (art. 30.4.a y b TRLIS). En este apartado se incluyen, entre otras, las rentas derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. En este caso, cuando conjuntamente con las operaciones referidas se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre ellos.
- La que impide practicar la deducción cuando la distribución de beneficios no se integre en la base imponible de la sociedad perceptora, salvo que se pruebe que un importe equivalente al dividendo se haya integrado en la base imponible a consecuencia de una transmisión anterior (art. 30.4.e TRLIS).
- La que impide practicar la deducción cuando la distribución de beneficios produzca una depreciación de la participación. Esta disposición tiene excepciones si el propietario anterior de la participación tributó por un importe equivalente a la depreciación (art. 30.4.e TRLIS).

3) Doble imposición intersocietaria internacional

Una tercera modalidad de doble imposición se produce por combinación de las dos anteriores, es decir, cuando los dos sujetos gravados por la misma renta tienen residencia en países diferentes. El TRLIS* prevé deducciones en la cuota en el caso de distribuciones de dividendos y otras participaciones en beneficios efectuados por sociedades no residentes y recibidos por sociedades residentes. Por otra parte, la aplicación de estas deducciones siempre requiere tener una participación significativa en la sociedad no residente.

* Art. 32 TRLIS.

Ejemplo

La sociedad A, residente en Gran Bretaña, reparte dividendos y queda sujeta al IS en su Estado de residencia por toda la renta, mientras que la sociedad que percibe los dividendos (B), residente en España, también queda sujeta en Gran Bretaña por los dividendos percibidos, en virtud de un impuesto inglés sobre la renta de no residentes.

Se produce, pues, una doble imposición intersocietaria. Al mismo tiempo, la sociedad B queda gravada en España, como residente, por toda la renta obtenida, incluidos los dividendos, de manera que aparte se produce una doble imposición jurídica internacional.

La sociedad residente puede deducir de la cuota el impuesto que tiene que pagar la sociedad no residente en su Estado por los beneficios distribuidos. Para practicar la **deducción**, la sociedad residente tiene que incluir en la base imponible este impuesto ya pagado por la sociedad no residente en su país.

Esta deducción, juntamente con la que se puede practicar por doble imposición internacional, **no puede superar el IS que habría que pagar en España** por los beneficios obtenidos.

Por último, debemos destacar que el sujeto puede optar en estos casos por aplicar la exención del art. 21 TRLIS, siempre y cuando cumpla con todos los requisitos allí contenidos, dispuesta para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera.

4) En todos los casos de deducción por doble imposición que acabamos de señalar, el exceso del importe que se tiene que deducir sobre la cuota se puede deducir de las cuotas de los periodos correspondientes a los diez años siguientes y sucesivos, plazo que se reduce a siete años en caso de doble imposición intersocietaria interna.

Hay que tener en cuenta, además, que en el caso de que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con el Estado de donde provienen las rentas, se tiene que aplicar con preferencia al TRLIS.

Por otra parte, como ya se ha dicho, el TRLIS regula una serie de **bonificaciones** que minoran la cuota íntegra.

Existen dos clases de **bonificaciones**: *

* Arts. 33 y 34 TRLIS.

a) La primera se aplica a rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Consiste en la bonificación en un 50 por 100 de la cuota que corresponda a las rentas obtenidas por entidades que operan en **Ceuta y Melilla** o en sus dependencias.

b) La segunda, a determinadas **actividades exportadoras** y de prestación de **servicios públicos locales**. Consiste en la bonificación del 99 por 100 de la cuota que corresponda a las rentas derivadas de estas actividades.

Asimismo, la normativa también recoge una serie de **actividades** que se incentivan mediante deducciones.*

* Arts. 35 a 44 TRLIS.

Se establecen las siguientes deducciones incentivadoras de determinadas actividades:

- a)** Actividades de **investigación y desarrollo e innovación tecnológica**: el 30 por 100 (ampliable) de los gastos en I+D, el 10 por 100 de las inversiones en I+D y el 12 por 100 de los gastos e inversiones en innovación tecnológica (art. 35 TRLIS y art. 30 RIS).
- b)** Actividades de fomento de las **tecnologías de la información y de la comunicación**: el 15 por 100 de las inversiones (art. 36 TRLIS).
- c)** Actividades de **exportación**: el 25 por ciento de las inversiones y gastos (art. 37 TRLIS).
- d)** Actividades que tengan por objeto **bienes de interés cultural**, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores: el 10, el 15 o el 18 por 100 (art. 38 TRLIS y DA 10ª.5 TRLIS).
- e)** Actividades destinadas a la **protección del medio ambiente**: el 10 por 100 en general y el 12 por 100 en caso de inversión en vehículos ecológicos (art. 39 TRLIS y arts. 33 a 38 RIS).
- f)** Actividades de **formación profesional**, incluyendo los gastos realizados con la finalidad de habituar a los empleados al uso de nuevas tecnologías: 5 o 10 por 100 (art. 40 TRLIS).
- g)** Por la **creación de empleo para trabajadores minusválidos**: 6.000 euros por trabajador y año (art. 41 TRLIS).
- h)** Por **reversión de beneficios extraordinarios**: 12 por 100 (o 2, 7 o 17 por 100 en determinados casos), del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales e integradas en la base imponible (art. 42 y DA 4ª TRLIS y arts. 39 y 40 RIS).
- i)** Por la **contribución empresarial a planes de pensiones de trabajo** (incluidas los planes de pensiones transfronterizos de ámbito comunitario) o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, o a planes de previsión social empresarial, o a aportacio-

nes a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad: 10 por 100 (art. 43 TRLIS).

Gran parte de todo este conjunto de deducciones por realización de determinadas actividades **se derogan** con distintos efectos temporales entre los años 2011 y 2014.

Derogación paulatina de estas deducciones

1) Con efectos a partir del **1 de enero de 2011**:

1º. La deducción por fomento de las tecnologías de la información y comunicación (art. 36 TRLIS).

2º. La deducción por actividades de exportación (art. 37 TRLIS).

3º. La deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos; por inversiones en plataformas de acceso para personas discapacitadas y en anclajes para fijación para sillas de ruedas; y por inversiones en gastos de guarderías para hijos de trabajadores de la sociedad (apartados 4, 5 y 6 del art. 38 TRLIS).

4º. La deducción por inversiones medioambientales (art. 39 TRLIS).

5º. La deducción por gastos de formación profesional (art. 40 TRLIS).

6º. La deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de sus empleados (art. 43 TRLIS).

Todas estas deducciones sufren una reducción anual hasta alcanzar su completa desaparición en 2011, del modo siguiente (DA 10ª TRLIS):

- Las deducciones de los anteriores apartados 1º, 3º, 4º, 5º y 6º, se determinan multiplicando los porcentajes de deducción del TRLIS previstos para cada caso por los siguientes coeficientes, con redondeo a la unidad superior:

- 0,8 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007

- 0,6 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008

- 0,4 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009

- 0,2 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010

- Las deducciones del apartado 2º, se determinarán aplicando el siguiente porcentaje sobre el gasto o inversión realizada, en lugar del 25% fijado en el TRLIS:

- 12% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007

- 9% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008

- 6% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009

- 3% en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010

2) Con efectos a partir del **1 de enero de 2012**, se suprime la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica del art. 35 TRLIS. En tanto llega esta fecha, la deducción sufre un retoque a la baja (apartado 2 de la DA 10ª TRLIS), consistente en que el crédito fiscal se va a determinar aplicando a los porcentajes de deducción del TRLIS, con redondeo a la unidad superior, los siguientes coeficientes:

- 0,92 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1/1/2007.

- 0,85 para los siguientes períodos impositivos.

3) Con efectos a partir del **1 de enero de 2014**, se suprimen los siguientes beneficios fiscales:

1º) La bonificación del 99% sobre las rentas reinvertidas de las actividades exportadoras de películas, libros, fascículos,....del art. 34.1 TRLIS. Ahora bien, en tanto **no desaparece la bonificación en el 2014**, la bonificación se calculará aplicando sobre el 99%, con redondeo a la unidad superior, los siguientes porcentajes:

- 0,875 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007

- 0,750 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008

- 0,625 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009

- 0,500 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010

- 0,375 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2011

- 0,250 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2012

- 0,125 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2013

2º) La deducción en la cuota por bienes de interés cultural y en edición de libros (apartados 1 y 3 del art. 38 TRLIS). La deducción desde el 1 de enero de 2007 hasta su desaparición, se calcula con los mismos porcentajes del apartado 1º anterior.

Una vez finalizados los períodos en los que podemos aplicar todas estas deducciones que se acaban de mencionar, es posible que queden **saldos pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota**, y la DT 21ª del TRLIS se encarga de resolver esta cuestión.

Por último, como norma general aplicable a toda esta serie de deducciones, debemos tener en cuenta los siguientes **límites** (art. 44 TRLIS):

- El importe conjunto de todas estas deducciones tiene como límite el 35 por 100 de la cuota, una vez ya restadas las deducciones técnicas anteriores y las bonificaciones; si bien en determinados casos se eleva al 50 por 100.
- El exceso sobre la cuota se podrá deducir de las cuotas de los periodos impositivos correspondientes a los diez años inmediatos y sucesivos, plazo ampliable en determinadas condiciones.
- Una misma inversión no se podrá deducir en más de una entidad y los bienes afectados tendrán que permanecer en funcionamiento durante un plazo mínimo.
- Las inversiones financiadas con subvenciones no darán lugar a la deducción (art. 38.7 TRLIS) o se tendrá que descontar de la base de deducción el 65 por 100 de la subvención (arts. 35.1, 37.3 y 40.1 TRLIS).

Finalmente, en este proceso de cuantificación del tributo, hay que tener en cuenta la **deducción de los pagos a cuenta**.

Una vez practicadas las deducciones y bonificaciones que sean procedentes, hay que deducir de la cuota los pagos ya satisfechos a cuenta del IS (**retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados**).^{*} Como corresponde a su naturaleza, el exceso de estos importes sobre la cuota da lugar a devolución.

^{*} Art. 46 TRLIS.

3.3. Gestión del impuesto

Las delegaciones de la AEAT llevan un **índice de las entidades** cuyo domicilio fiscal se encuentra en su ámbito territorial, con la finalidad de comprobar si las entidades cumplen las obligaciones formales que les corresponden. Son las entidades las que tienen que solicitar el alta en el Índice de entidades mediante la declaración censal; sin esta alta no pueden acceder a solicitar ningún tipo de inscripción en el Registro Mercantil.^{*} La falta de presentación de declaraciones durante tres periodos impositivos sucesivos o la declaración como fallidos de los débitos para la Hacienda pública provoca la baja provi-

^{*} Arts. 130 a 132 TRLIS y arts. 54, 56 y 57 RIS.

sional de la entidad del índice de entidades, y se refleja también en el Registro Mercantil.

Los sujetos pasivos están obligados a comunicar a la AEAT los cambios de **domicilio fiscal**. El art. 142 TRLIS y el art. 53 RIS regulan las obligaciones de las entidades y la potestad de la Administración con respecto al domicilio fiscal. Cabe recordar que el art. 8.2 TRLIS determina el domicilio fiscal.

Los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar la **declaración** en el lugar y la forma que establezca el Ministerio de Hacienda. Ello no es así en el caso de las entidades totalmente exentas, mientras que las entidades parcialmente exentas tienen que declarar todas sus rentas, las exentas y las no exentas. En el momento de presentar la declaración, los sujetos pasivos tienen que **liquidar** el impuesto e ingresar su importe*.

* Arts. 136 a 139 TRLIS y art. 55 RIS.

Si la declaración resulta a **devolver**, la Administración tiene que hacerlo de oficio dentro de un plazo máximo de seis meses. Este plazo se reduce a un mes si la Administración practica una liquidación provisional. El IS también se puede pagar con bienes del patrimonio histórico español (art. 137.2 TRLIS).

Los sujetos pasivos tienen que efectuar pagos a cuenta de la liquidación del IS correspondiente al ejercicio en curso tres veces al año.* Los **pagos fraccionados** se tienen que hacer los primeros 20 días de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año. La fijación del porcentaje sobre el impuesto satisfecho corresponde a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año. Hay dos maneras de determinar el importe que se tiene que satisfacer:

* Art. 45 TRLIS.

a) Se aplica un porcentaje sobre la cuota que hay que ingresar del último ejercicio cerrado, cuyo plazo de declaración ya haya finalizado.

b) Se aplica un porcentaje sobre la base imponible parcial correspondiente a los meses transcurridos desde el inicio del ejercicio en el mes en que se tiene que satisfacer el pago fraccionado. Este sistema es opcional. La opción por esta segunda manera de determinar el importe del pago fraccionado se tiene que hacer constar en la declaración censal previa y se mantendrá hasta que el sujeto pasivo renuncie, también por medio de declaración censal (art. 45.3 TRLIS).

Sociedades con periodo impositivo diferente del año natural

Las sociedades con periodo impositivo no coincidente con el año natural tienen que presentar los tres pagos fraccionados a cuenta del mencionado período. Se establece expresamente para este supuesto que cada uno de los pagos fraccionados se imputará al periodo impositivo que esté en curso el día anterior a cada periodo de ingreso.

En el IS, los sujetos pasivos residentes y no residentes con un establecimiento permanente, así como las comunidades de bienes y las de propietarios y empresarios y profesionales individuales, están obligados a practicar **retenciones** sobre las rentas sometidas a retención que ellos satisfagan, como también a satisfacer **ingresos a cuenta** cuando las rentas se abonen en especie y sobre los intereses cuya frecuencia de liquidación sea superior a doce meses.*

*Arts. 140 y 141 TRLIS y 58 a 66 RIS.

No obstante, existe una serie de supuestos en los que no hay que practicar retención porque la entidad perceptora de las rentas no tiene que abonar el IS por las mismas (arts. 140.4 TRLIS y 59 RIS). Ya que el TRLIS no define ni distingue entre los diferentes componentes de renta, es el art. 58 RIS el que detalla las rentas sobre las cuales se tiene que practicar la retención. El sujeto obligado a retener debe presentar las declaraciones correspondientes y un resumen anual de las retenciones y de los ingresos hechos a cuenta.

Las **rentas sometidas a retención** son:

- Las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a tercero de capitales propios y las rentas recogidas en el art. 25 de la LIRPF.
- Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.
- Las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- Las procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- Las procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- Las obtenidas a consecuencia de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.
- Sobre el importe total de los contratos cuando comprendan prestaciones de servicios o cesiones de bienes de inmuebles, conjuntamente con la cesión de bienes y derechos recogidos en el art. 25.4 LIRPF.

Los supuestos más destacados entre los que se recogen en el art. 59 RIS sobre los que **no hay que practicar retención** son:

- Las rentas obtenidas por entidades totalmente exentas.
- Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico y por uniones temporales de empresas que reciban los socios que deban imputar bases imponibles de estas entidades.
- Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de entidades en las que se tenga una participación significativa y mantenida en el tiempo.
- Las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión.
- Los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo de sociedades que tribute por el régimen especial previsto para los mismos.

El **porcentaje de retención o ingreso a cuenta** será el siguiente:

- a)** Con carácter general, el **19%** (el **21%** en 2012 y 2013).
- b)** Cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal, dicho porcentaje se dividirá por dos.
- c)** En el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el **24%**.

En todos los casos, reglamentariamente podrán modificarse los porcentajes de retención e ingreso a cuenta que se acaban de indicar.

El TRLIS recuerda expresamente la **obligación de llevar la contabilidad** que recogen el Código de Comercio y otras normas aplicables a los sujetos pasivos del impuesto, a la vez que regula las consecuencias de incumplir esta obligación.*

* Arts. 133 a 135 TRLIS.

El examen de la contabilidad por la Administración tributaria

La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad

y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá, además, analizar directamente la documentación y los demás elementos señalados, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se ha hecho referencia.

Entre las obligaciones previstas en el TRLIS, destaca la que prescribe que los sujetos pasivos que realicen revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible deberán mencionar en la memoria el importe de aquéllas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron.*

* Art. 135 TRLIS.

Mención en la memoria

El incumplimiento de esta obligación constituye una infracción tributaria grave que se sanciona, por una sola vez, con una multa pecuniaria proporcional del 5% del importe de la revalorización, reducida, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 188.3 LGT. El pago de esta sanción no determina, por otro lado, que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización.

4. Principales regímenes especiales

Una vez conocidas las características del régimen general del impuesto sobre sociedades, es el momento de estudiar en este módulo los diferentes regímenes especiales del impuesto.

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

* Art. 47.1 TRLIS.

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

* Art. 47.2 TRLIS.

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

Otros regímenes especiales ya derogados

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

Estos regímenes especiales responden a diferentes razones y tienen orígenes diversos. En algunos casos, la **finalidad** del legislador es ofrecer el régimen tributario que mejor se adapta a la estructura propia de la entidad, como es el caso de las agrupaciones de interés económico o las uniones temporales de

empresas. En otros supuestos, el régimen especial responde a las particulares características de la actividad que realiza la empresa, como es el caso del régimen previsto para la minería o la investigación o explotación de hidrocarburos. También se prevén algunos regímenes con clara finalidad antielusoria, cuyo ejemplo más claro quizá sea el de transparencia fiscal internacional. Por último, no faltan regímenes destinados a incentivar determinadas actividades, de los que son un buen ejemplo los previstos para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas o los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

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

Elementos afectados por los regímenes especiales

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

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

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

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

4.1. Empresas de reducida dimensión

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

* Arts. 108 a 114 TRLIS.

Este régimen especial también es aplicable a las **personas físicas** que ejercen una actividad empresarial o profesional, a excepción de las actividades empresariales que determinan sus rendimientos por el régimen de estimación

objetiva. En este caso, la renta o beneficio tributa por el IRPF en concepto de rendimiento de actividades económicas.

Según dispone el art. 108.2 TRLIS, cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer **periodo impositivo** en que se desarrolle, con carácter efectivo, la actividad. Si el periodo impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

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

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

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

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

Del resultado obtenido, deben **descontarse**:

- a) Las devoluciones de ventas.
- b) Los rappels sobre ventas o prestación de servicios.
- c) Los descuentos comerciales.

Los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión también serán de aplicación en los **tres períodos impositivos** inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de enti-

dades alcancen la cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.*

* Art. 108.4 TRLIS

Fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social

Será igualmente aplicable el régimen de incentivos fiscales cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII del TRLIS acogida al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

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

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

1) Libertad de amortización para las inversiones con creación simultánea de empleo.*

* Art. 109 TRLIS.

Son requisitos para la aplicación de esta disposición:

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

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

correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes). A partir de 1 de enero de 2011, y en los períodos impositivos iniciados en 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, para la aplicación de la libertad de amortización no es necesario el cumplimiento del requisito de mantenimiento o creación de empleo.

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

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

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

Compatibilidad del régimen especial

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

2) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.*

* Art. 110 TRLIS.

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

3) Amortización acelerada del inmovilizado material e intangible nuevo.*

* Art. 111 TRLIS.

Los elementos nuevos del inmovilizado material, así como los pertenecientes al inmovilizado intangible, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de **multiplicar por dos el porcentaje de amortización** lineal máximo previsto en las tablas del RIS.

Para los casos en que no se prevean porcentajes de amortización en las tablas, el art. 111.5 TRLIS dispone para los activos intangibles recogidos en los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente (fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso y el resto de elementos de inmovilizado intangible que no tienen fecha cierta de extinción) una amortización equivalente al 150 por 100 de la amortización que resulte de aplicar dichos apartados.

Objeto de la inversión

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

4) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.*

* Art. 113 TRLIS.

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

Aplicación de la amortización acelerada

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

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

Plazo de la reinversión

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

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la DA 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

5) Amortización de elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero (*leasing*).*

* Art. 115.6 TRLIS.

Las empresas de reducida dimensión se benefician también de una amortización acelerada en el caso de elementos patrimoniales sometidos a los contratos de arrendamiento financiero que cumplan los requisitos del art. 115 TRLIS.* En concreto, las cuotas de recuperación del coste del bien son dedu-

cibles hasta el límite máximo del resultado de **multiplicar por 1,5 el duplo del coeficiente lineal de amortización** según tablas. Esta regla implica una deducción de tres veces el coeficiente oficial de amortización previsto en las tablas del RIS, siendo deducibles los excesos en los períodos impositivos siguientes, aunque siempre dentro del límite señalado.

6) Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencia de deudores.*

* Art. 112 TRLIS.

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

Pérdida de la condición de empresa de reducida dimensión

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

7) Tipo de gravamen.*

* Art. 114 TRLIS.

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

Es de destacar la medida prevista en el segundo párrafo del art. 114 TRLIS para evitar la aplicación del tipo ordinario mediante la reducción de períodos impositivos. Señala este precepto que, cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por 100 será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior.

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

* DA 12ª TRLIS.

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del **20 por 100**. En los períodos impositivos iniciados a partir del año 2011, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del **25 por 100**.

Período impositivo inferior al año

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

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

Requisitos para la aplicación de la escala reducida

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

a) Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

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

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

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

8) Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.*

* Art. 36 TRLIS.

Esta deducción se concreta en el **15 por 100 de las cantidades invertidas**, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el texto legal.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2011 esta deducción queda **derogada**, sufriendo una reducción anual hasta su completa desaparición (DA 10ª TRLIS). En concreto, la deducción se determinará multiplicando el porcentaje del 15% por los siguientes coeficientes, con redondeo a la unidad superior:

- 0,8 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2007.
- 0,6 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2008.
- 0,4 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2009.
- 0,2 en los períodos iniciados a partir del 1/1/2010.

9) Exoneración de las obligaciones formales de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establece para las operaciones vinculadas.*

* Art. 16.2 TRLIS.

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

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

4.2. Consolidación fiscal

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

Se trata de un régimen **opcional** que pueden aplicarse aquellas sociedades que formen un grupo fiscal.*

* Art. 64.1.TRLIS.

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

Forman un **grupo fiscal** el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español, siempre que una sociedad dominante detente una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 del capital social de la otra u otras sociedades, denominadas sociedades dependientes, o de, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.* Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras sociedades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de sociedades dependientes cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

* Art. 67 TRLIS.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Las entidades que estén exentas de este impuesto.

b) Las entidades que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4.TRLSA, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

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

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

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

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

* Arts. 65, 66 y 82 TRLIS

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

* Arts. 71 y 74 TRLIS

Compensación de bases imponibles negativas

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

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

El grupo también podrá aplicar la exención del art. 21 TRLIS, siempre que el grupo cumpla los requisitos establecidos en este precepto.*

* Art. 78.1 TRLIS

Una vez sumadas las bases imponibles individuales, debe procederse a practicar las eliminaciones y las incorporaciones que señala la Ley. Estas eliminaciones e incorporaciones se realizarán conforme a los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

Participaciones en el capital de las sociedades dependientes

Pese a su consideración de gasto contable como fondo de comercio de consolidación, el art. 71.3 TRLIS no admite como partida fiscalmente deducible la diferencia positiva

entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que detente, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes.

Se deberán **eliminar** de la base imponible del grupo los resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo, que son las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.* Este es también el criterio del art. 36 del RD 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

* Art. 72 TRLIS.

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

Dividendos intergrupo

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

El art. 42 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, recoge la eliminación de dividendos intergrupo, que son los que figuran como ingresos de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra sociedad también perteneciente al mismo.

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

* Art. 76 TRLIS.

La incorporación de los resultados intergrupo eliminados

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

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

Tanto el **período impositivo** como el **tipo de gravamen** aplicable al grupo fiscal son los que corresponden a la sociedad dominante.* Sobre la cuota resultante de aplicar a la base imponible del grupo el tipo de gravamen co-

* Arts. 76 y 77 TRLIS.

respondiente, se podrán aplicar las bonificaciones, las deducciones para evitar la doble imposición y las deducciones incentivadoras de determinadas actividades recogidas en los Capítulos II, III y IV del Título VI*.

* Art. 78 TRLIS.

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

* Art. 79 TRLIS.

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

Además deberá aportarse otra **información suplementaria**:

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

4.3. Operaciones de reestructuración empresarial

Con esta denominación se hace referencia al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea recogido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Transposición de directivas comunitarias

Este régimen responde a la adaptación del IS español de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, aunque no se limita, como sí hace la Directiva a operaciones de este tipo entre sociedades de distintos Estados miembros de la UE, sino que también regula las operaciones de reestructuración empresarial entre personas físicas o jurídicas residentes en territorio español.

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

* Arts. 83 a 96 TRLIS y arts. 42 a 45 RIS.

Aplicación en otros impuestos

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

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

Las **operaciones** que se benefician de este régimen son las siguientes: *

* Art. 83 TRLIS.

- **Fusión**, tanto propia, con la aparición de una nueva entidad resultante de la transmisión en bloque de los patrimonios sociales de las entidades a fusionar que se disuelven sin liquidarse, como impropia, que no da como resultado la aparición de una nueva entidad, o la fusión por absorción.
- **Escisión**, que incluye la escisión total, la escisión parcial de rama de actividad, la escisión parcial en que el patrimonio segregado son participaciones mayoritarias en el capital social de otras entidades.
- **Aportaciones no dinerarias de rama de actividad**. Se entiende por rama de actividad el conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.
- **Canje de valores**, que permita obtener la mayoría de derechos de voto.
- **Cambio de domicilio social** de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

La ley recoge otra operación, **las aportaciones no dinerarias**,* a la que ofrece la posibilidad de acogerse a este régimen basado en la neutralidad fiscal de la operación, a pesar de que no estaba amparada en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio.

* Art. 94 TRLIS.

Como se ha señalado, el rasgo que caracteriza a este régimen es que **no se integran en la base imponible** las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones de bienes y derechos resultantes de las operaciones antes enumeradas. Es posible renunciar total o parcialmente al régimen de neutralidad, lo que conllevará la integración en la base imponible las rentas derivadas de la transmisión, en la transmitente, de los elementos patrimoniales transmitidos.*

* Art. 84 TRLIS.

Estas transmisiones las deben llevar a cabo:

- Entidades residentes en territorio español cuando los bienes y derechos transmitidos estén situados en este territorio.

Otros supuestos

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

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

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

- Entidades no residentes en territorio español que transmitan EP situados en él.

Supuestos específicos

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

- Entidades residentes en territorio español que transmitan EP situados en el territorio de Estados miembros de la UE a entidades también residentes en territorio de algún Estado miembro y que revista alguna de las formas enumeradas en el anexo de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, y que estén

sujetas y no exentas a alguno de los tributos relacionados en el art. 3 de la Directiva.

Límite aplicable

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

Como también se ha apuntado, la no inclusión de las rentas derivadas de la transmisión en la base imponible debe ir acompañada del **mantenimiento, a efectos fiscales, de los valores** que los elementos patrimoniales transmitidos tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación.*

* Art. 85 TRLIS.

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

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

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

* Art. 86 TRLIS.

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

Esta ausencia de integración requiere el cumplimiento de los **requisitos** que se citan a continuación:

- Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún Estado miembro de la UE o en el de cualquier otro

Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

- Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio. El art. 87 TRLIS recoge además la valoración que se debe otorgar a los valores canjeados y los casos en los que no aplicará la norma general de no integración en la base imponible de las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores.

Dentro de este régimen se regulan las consecuencias fiscales de que la entidad transmitente y la adquirente tengan **participaciones en el capital de la otra entidad**.^{*} El caso más habitual es que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente. A estos efectos, la ley distingue entre si la participación es significativa, lo cual se fija en una participación de al menos el 5 por 100 en el capital, o si se trata de una participación inferior.

* Art. 89 TRLIS.

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

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

Como consecuencia de la entrada en vigor del RDL 2/2012, se modifica el límite anual máximo de deducción regulado en el art. 89.3 TRLIS. La modificación consiste en que la diferencia entre el precio de adquisición de la participación por parte de la entidad adquirente y los fondos propios de la entidad transmitente que no hubiera sido imputada a bienes y derechos adquiridos a los que se refiere el art. 89.3 TRLIS y que se deduzca de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 o 2013, se deducirá con el límite anual máximo de la centésima parte de su importe.

Por su parte, el art. 90 TRLIS regula las consecuencias fiscales para las entidades adquirentes de los **patrimonios transmitidos** en virtud de las operaciones que se benefician de la aplicación del principio de neutralidad, y que se con-

cretan en la **subrogación en los derechos y obligaciones tributarias** previamente existentes. Para ello distingue entre dos situaciones:

- Sucesión a título universal, en cuyo caso se transmiten a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Ello puede tener consecuencias en la base imponible (posibilidad de aplicar amortizaciones aceleradas, por ejemplo), en las deducciones en la cuota (se puede subrogar en las deducciones incentivadoras de determinadas actividades pendientes) o en materia de pagos fraccionados.
- Sucesión que no sea a título universal, en este caso la subrogación se limita a los derechos y obligaciones correspondientes a los bienes y derechos transmitidos.

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

Las **limitaciones** se pueden agrupar en dos supuestos:

- En el caso de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas sean miembros de un mismo grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable. Esta limitación tiene el mismo sentido que la prevista en el apartado 2 del art. 25 TRLIS, que regula de forma general la compensación de bases imponibles negativas.
- Nunca serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades. Así se evita un doble aprovechamiento, una entidad con la dotación de provisión deducible y otra con la subrogación de la base imponible negativa.

Dado que determinadas operaciones previstas en este régimen darán lugar a la extinción de sociedades (en concreto, en los supuestos de fusión y escisión

total), el art. 91 TRLIS prevé que las rentas realizadas por estas sociedades extinguidas **se imputen** conforme lo previsto en las normas mercantiles.*

* Art. 235 TRLSA.

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

* Art. 95 TRLIS

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

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

En el supuesto de que la forma en que contabilizó la entidad adquirente los activos aportados no le hubiera permitido evitar la doble imposición (ello se produce cuando se contabiliza el activo adquirido por un valor distinto al fiscal, que generalmente es superior a éste), la entidad adquirente podrá practicar en el momento de su extinción los ajustes de signo contrario a los que hubiere practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en los art. 86, 87.2 y 94 TRLIS.

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

* Arts. 93 y 96 TRLIS; arts. 42 a 45 RIS.

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

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

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

* Art. 96.2 TRLIS.

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

Jurisprudencia comunitaria

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

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

4.4. Instituciones de inversión colectiva

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

Delimitación de las instituciones de inversión colectiva

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

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

El art. 57 TRLIS sujeta al régimen especial a todas aquellas instituciones de inversión colectiva que no estén sometidas al tipo general del IS.

Están **sometidas al tipo de gravamen del 1 por 100** y, por tanto, a este régimen especial, las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la normativa del IS.*

*Art. 28.5 TRLIS.

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

a) Las **sociedades de inversión de capital variable** reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su art. 9.4. Según este precepto, el número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100, aunque reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en que la sociedad materialice sus inversiones, a la naturaleza de los accionistas o a la liquidez de la sociedad. Asimismo, reglamentariamente podrán establecerse requisitos adicionales de distribución del capital social entre los accionistas. Actualmente, este instrumento de inversión es uno de los más utilizados por personas físicas con grandes fortunas y, por ello, este régimen fiscal privilegiado es muy polémico y se halla cuestionado.

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

c) Las **sociedades de inversión inmobiliaria** y los **fondos de inversión inmobiliaria** regulados en la citada Ley, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, de 100, y que, con el carácter de

instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento. La aplicación de los tipos de gravamen previstos en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las Instituciones de Inversión Colectiva no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos tres años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo a que se refiere esta letra c determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del impuesto.

Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en este apartado, la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1 %, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes. Lo establecido en este apartado, finalmente, está condicionado a que los estatutos de la entidad prevean la no distribución de dividendos.

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

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

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

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

En el caso de sujetos pasivos del IS o del IRNR con establecimiento permanente en territorio español, que sean socios o partícipes en **instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales**, están sometidos a un régimen semejante a la transparencia fiscal. Deberán integrar en la base im-

ponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición (salvo prueba en contrario, se presumirá, que esta diferencia es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación). En correspondencia con esta imputación de rentas, en cambio, los beneficios distribuidos por estas entidades no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación. Evidentemente, estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

Con efectos para las reducciones de capital y distribuciones de las primas de emisión con vigencia indefinida efectuadas **a partir de 23 de septiembre de 2010**, con independencia del período impositivo en el que se realicen, la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, modifica el art. 15.4 TRLIS, de manera que el importe obtenido, tanto en las reducciones de capital, como en las distribuciones de la prima de emisión, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Esta medida es de aplicación no sólo a los contribuyentes del IRPF y del IS que sean accionistas de SICAV españolas, sino también a quienes lo sean de entidades equivalentes fuera de nuestras fronteras

4.5. Determinados contratos de arrendamiento financiero

En determinados contratos de arrendamiento financiero (*leasing*), la entidad arrendataria puede deducir la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la **recuperación del coste del bien** en concepto de amortización, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables.*

* Art. 115 TRLIS.

A este respecto, señala el art. 115.6 TRLIS que, en el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

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

Este resultado debe ser multiplicado por 1,5 si se trata de empresas de reducida dimensión, tal como ya hemos comentado.

La ley del impuesto establece los siguientes **requisitos** para la aplicación de este régimen:*

* El procedimiento para tramitar la solicitud de aplicación de este régimen especial se detalla en el art. 49 RIS.

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

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

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

* DA 30ª TRLIS.

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

Límites aplicables

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

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

El TRLIS indica, por último, que en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia

positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable.

4.6. Entidades parcialmente exentas

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

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

* Art. 9.2 TRLIS.

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

* Art. 14 Ley 49/2002.

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

* Art. 6 Ley 49/2002.

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

Rentas obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad

En relación con las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad, se dispone que los bienes y derechos integrantes del patrimo-

nio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

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

Rentas exentas

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

a) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

k) Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará que las explotaciones económicas tengan un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad.

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

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

* Art. 8 Ley 49/2002.

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Gastos parcialmente imputables

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

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

Elementos parcialmente afectos

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

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

Sobre esta base imponible se aplica un **tipo de gravamen del 10 por 100**.*

* Art. 10 Ley 49/2002.

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

* Arts. 11 a 13 Ley 49/2002.

* Art. 14 Ley 49/2002.

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

* Art. 9.3 TRLIS.

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

* Art. 121.1 TRLIS.

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

Puertos del Estado y autoridades portuarias

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

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

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

Incumplimiento del plazo

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

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

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

* Art. 121.2 TRLIS.

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

Gastos parcialmente imputables a rentas no exentas

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

A la cifra resultante se le aplicará, con carácter general, un **tipo de gravamen del 25 por ciento**.*

* Art. 28.2 TRLIS.

Hay que tener en cuenta, finalmente, que la **obligación de declarar** que incumbe a estas entidades se extiende también a las rentas exentas, y que dicha obligación de declarar cesará cuando la entidad cumpla tres requisitos: que sus ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales, que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen los 2.000 euros anuales, y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.*

* Art. 136.3 TRLIS.

5. Otros regímenes especiales

5.1. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas

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

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

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

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

Las **agrupaciones de interés económico** españolas deben imputar su base imponible, ya sea positiva o negativa, a sus socios residentes en España, así como las deducciones y bonificaciones y también las retenciones e ingresos a cuenta a que tenga derecho la agrupación.*

* Art. 48 TRLIS

Dividendos y participaciones en beneficios

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

ciones con posterioridad a la imputación, en cuyo caso se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

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

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

Por su parte, las **agrupaciones de interés económico** europeas tributan igual que las españolas con las siguientes peculiaridades:*

* Art. 49 TRLIS.

- No tributan por el IS.

- Si la entidad no es residente, sus socios residentes deberán integrar en su base imponible la parte correspondiente a los beneficios o pérdidas de la agrupación, aplicando para determinarlos las normas generales del IS.

- Los socios no residentes, con independencia de que la agrupación europea sea a su vez no residente o residente, quedan sujetos al IRNR únicamente si la actividad de la agrupación pudiera considerarse como un establecimiento permanente en España.

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

* Art. 50 TRLIS.

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

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

El objetivo de estos regímenes es incentivar la aportación de recursos financieros a las empresas, asumiendo los riesgos propios del socio. La Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y

de sus sociedades gestoras, recoge el régimen sustantivo aplicable a estas entidades, cuya actividad consiste en proporcionar recursos a medio y a largo plazo, pero no de forma ilimitada en el tiempo.

Las **sociedades de capital-riesgo** son sociedades anónimas cuyo objeto social consiste principalmente en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras cuyos valores no coticen en el primer mercado de la bolsa de valores. Por su parte, los **fondos de capital riesgo** son patrimonios administrados por una sociedad gestora que tiene el mismo objeto social que las sociedades de capital-riesgo.

Las particularidades de su régimen especial consisten básicamente en:*

* Art. 55 TRLIS.

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

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

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

Inaplicación de la exención

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

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

La exención tampoco resultará de aplicación a la renta generada por la transmisión de los valores que hubieran sido adquiridos, directa o indirectamente, por la entidad de capital-riesgo a una persona o entidad vinculada con la misma o con sus socios o partí-

cipes siempre que con anterioridad a la referida adquisición exista vinculación entre los socios o partícipes de la entidad y la empresa participada.

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

Los socios o partícipes de las entidades de capital-riesgo también disfrutaban de la deducción regulada en el art. 30.5 TRLIS sobre las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas de los fondos propios de estas entidades. Si los socios o partícipes no son residentes en el territorio español estas rentas no se consideraran obtenidas en España y, por tanto, no quedan sujetas al IRNR (art. 55.4 TRLIS)

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

* Art. 56 TRLIS.

5.3. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

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

Objetivo del régimen especial

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

Para poder disfrutar de este régimen,* las entidades deben tener como **objeto principal** el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, sien-

* Art. 53 TRLIS.

do compatible dicha actividad con otras actividades complementarias y con la transmisión de inmuebles pasado un plazo de mantenimiento obligatorio de siete años. Asimismo, será aplicable este régimen si la entidad arrienda, conjuntamente con la vivienda, trasteros, dos plazas de garaje y mobiliario accesorio, pero no locales de negocio.

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

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

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

Requisitos temporales

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

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

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

a la bonificación del artículo 54, es decir, que procedan de la actividad protegida en este régimen especial.

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

* Art. 54 TRLIS.

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

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

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

Opción por la aplicación del régimen especial

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

5.4. Minería e investigación y explotación de hidrocarburos

El régimen de minería es aplicable a las entidades que realizan actividades de exploración, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales u otros recursos geológicos, en razón de las peculiaridades que presentan estas actividades.*

* Arts. 97 a 101 y DT 2ª TRLIS.

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

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

Las entidades mineras disfrutarán de **libertad de amortización** en relación con sus inversiones en activos mineros y con las cantidades abonadas en

concepto de canon de superficie durante 10 años contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

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

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

La segunda modalidad corresponde las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento. Estas entidades podrán optar por que el factor de agotamiento referente a estos recursos sea de hasta el 15 por ciento del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. La dotación para el factor de agotamiento en este caso, no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

Materias primas minerales prioritarias

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

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

* Art. 99 TRLIS.

La inversión debe efectuarse en:

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

res se mantengan ininterrumpidamente en el patrimonio de la entidad por un plazo de 10 años.

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

d) Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación.

e) Laboratorios y equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.

f) Actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas.

La ley establece además el cumplimiento de unos determinados **requisitos para que la dotación al factor agotamiento reduzca la base imponible:***

* Art. 100 y 101 TRLIS.

1) El importe de la dotación en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión. La inversión se entenderá efectuada cuando se hayan realizado los gastos o trabajos en que debe concretarse la inversión o se haya recibido el inmovilizado. En caso de incumplirse este requisito, ya sea por incumplimiento del plazo de 10 años, ya sea por inversión inadecuada, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.

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

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

Por otra parte, en el caso de **liquidación de la entidad**, el importe pendiente de aplicación del factor de agotamiento se integrará en la base imponible en

la misma forma y con los mismos efectos previsto si se incumple el requisito relativo al plazo y a la modalidad de la inversión del importe de la dotación.

Otro tanto se aplicará en los casos de **cesión o enajenación** total o parcial de la explotación minera y en los de **fusión o transformación** de entidades, salvo que la entidad resultante, continuadora de la actividad minera, asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio disfrutado por la entidad transmitente o transformada, en los mismos términos en que venía figurando en la entidad anterior.

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

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

* Arts. 102 a106 y DT 2ª TRLIS.

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

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

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

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

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

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

* Art. 103 TRLIS.

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

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

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

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

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

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

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

5.5. Transparencia fiscal internacional

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

* Art. 107 TRLIS.

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

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

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

- 1) Evidentemente, debe tratarse de entidades no residentes en el territorio español, y además, situadas en territorios en los que paguen, en concepto de un impuesto análogo al IS español, menos del 75 por 100 de lo que correspondería pagar por alguna de las rentas percibidas, si éstas tributasen en España.
- 2) Estar controladas por contribuyentes residentes en España. Los criterios que determinan el control están recogidos en la letra a del art. 107.1 TRLIS, son mucho más amplios que una participación mayoritaria en el capital social de la entidad no residente y se remiten a los vínculos recogidos en el art. 16.2 TRLIS.

Requisitos de las participaciones

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

- 3) Obtener básicamente rentas derivadas de actividades financieras o inmobiliarias, en determinadas condiciones, siempre que no demuestren que los

valores que poseen se dedican a una verdadera actividad empresarial. Es decir, que se trata de las rentas que suelen obtener las entidades conocidas como de mera tenencia de bienes o de cartera.

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

- La titularidad de inmuebles o de derechos reales sobre los mismos (excepto que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a una entidad vinculada no residente).
- La participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad o de la cesión a terceros de capitales propios (con las excepciones recogidas en el apartado b del art. 107.2 TRLIS).
- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles o de derechos reales sobre los mismos y de títulos valores.
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (salvo los directamente relacionados con actividades de exportación) realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas y residentes en España, en la medida en que dichas relaciones pueden determinar la existencia de gastos, fiscalmente deducibles, para la residente en España.

Porcentajes de participación

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

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

*Art. 107.3 TRLIS.

El importe de estas rentas se calculará de acuerdo con las normas de del IS.*

* Art. 107.7 TRLIS.

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

* Apartados 4 y 8 del art. 107 TRLIS.

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

* Art. 107.6 TRLIS.

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

* Art. 107.9 TRLIS.

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

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

Por último, hay que destacar que dado que este régimen puede llegar a presentar obstáculos incompatibles con la libertad de establecimiento que prevé

el art. 43 del TCE, tal y como viene interpretando el TJCE el alcance de esta libertad en relación con las regulaciones de la imposición directa de los Estados Miembros de la Unión Europea, la transparencia fiscal internacional no se aplicará en el caso de que la entidad no residente sea a su vez **residente en un Estado miembro de la Unión Europea**, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.*

* Art. 107.15 TRLIS.

5.6. Entidades de tenencia de valores extranjeros

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

* Art. 116 TRLIS.

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

Las ETVE deben cumplir los siguientes **requisitos**:

- a) Los valores o participaciones deberán ser nominativas.
- b) Las entidades sometidas a los regímenes especiales de Agrupación de Interés Económico o de Unión Temporal de Empresas, no podrán acogerse a dicho régimen.
- c) Necesaria organización de medios materiales y personales, es decir, que exista una persona encargada de esta gestión y que tenga poder o control efectivo sobre la entidad.
- d) Mención en la memoria del importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a éstas
- e) Obligación de facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir con sus obligaciones fiscales.

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

* Art. 116.2 TRLIS y art. 41 RIS.

Límites a la aplicación del régimen especial

En ningún caso pueden acogerse a este régimen especial las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, ni tampoco las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el art. 4.8.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que en el mismo tiempo de al menos 90 días del ejercicio social más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive, excepto que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no cumplan las condiciones anteriores o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 % del capital, así como cuando los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

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

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

* Art. 117 TRLIS.

Además, en aplicación de los requisitos de la exención para evitar la doble imposición económica internacional, también en este caso la entidad no residente de la que se reciben dividendos ha de resultar gravada en el territorio de su residencia por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS español, debiendo corresponder los dividendos al ejercicio de actividades empresariales en el extranjero.

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

* Art. 118.1 TRLIS.

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

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

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

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

* Art. 118.2 TRLIS.

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

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

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

5.7. Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

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

* Art. 7.1.j TRLIS.

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

* Art. 123.1 TRLIS.

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

* Art. 123.2 TRLIS.

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

* Art. 28.2 TRLIS.

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

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

* Art. 123.4 TRLIS.

b) Que el TRLIS también recoge la integración en el IRPF de las **cantidades efectivamente distribuidas por la comunidad a sus partícipes o miembros**, en concepto de rendimientos de capital mobiliario por la participación en los fondos propios de entidades (art. 25.1 LIRPF), que están sometidas en este impuesto al tipo proporcional previsto en la LIRPF para la base liquidable del ahorro.*

* Art. 123.5 TRLIS.

5.8. Entidades navieras en función del tonelaje

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

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

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

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

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

* Art. 124.4 TRLIS.

La aplicación de este régimen debe abarcar a la **totalidad de los buques del solicitante** que cumplan los requisitos y para la aplicación de la escala se excluirán los días en los que no estén operativos los buques como conse-

cuencia de reparaciones. Además, como regla general, la renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el régimen de estimación objetiva señalado, y se prohíbe la compensación de base imponibles negativas derivadas del resto de actividades de la entidad naviera o pendientes de compensar en el momento de la aplicación de este régimen especial.*

* Art. 125, apdos. 1 a 3 TRLIS.

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

* Art. 125.4 TRLIS.

Indicar, finalmente, algunas **especialidades** más respecto del régimen general del IS que presenta la declaración de estos sujetos:*

* Arts. 126 a 128 TRLIS y arts. 50 a 52 RIS.

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

5.9. Entidades deportivas

El TRLIS incluye un último régimen especial del IS con el fin de indicar cuáles son las consecuencias fiscales que se derivan de la transformación de los clubes de fútbol en Sociedades Anónimas Deportivas, de acuerdo con lo previsto por la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y los Reales Decretos 1084/1991, de 5 de julio, y 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.*

* Art. 129 TRLIS.

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

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

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

Actividades

De selección

1. En el IS, el criterio de imputación temporal del devengo...
 - a) se aplica en todos los casos, a menos que las normas contables digan lo contrario.
 - b) puede no ser aplicado si así lo decide la Administración a petición del contribuyente.
 - c) sólo es aplicable a petición del contribuyente.

2. El régimen de subcapitalización en el IS...
 - a) se aplica cuando la entidad vinculada no residente en España es residente en un Estado extracomunitario.
 - b) no se aplica nunca cuando la entidad vinculada no residente en España es residente en otro Estado de la Unión Europea.
 - c) sólo se aplica cuando la entidad vinculada no residente en España es residente en un paraíso fiscal.

3. En el IS, las sociedades de inversión inmobiliaria...
 - a) tributan al tipo de gravamen del 1%, si cumplen determinados requisitos.
 - b) están exentas, si cumplen determinados requisitos.
 - c) disfrutan de un régimen especial, si cumplen determinados requisitos.

4. En el régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que contempla el IS, si se prueba que la inversión ha de efectuarse necesariamente en un plazo superior al plazo previsto en la ley...
 - a) no se puede aplicar la deducción.
 - b) se puede aplicar la deducción en todos los casos previa solicitud.
 - c) las dos anteriores respuestas son incorrectas.

5. El abogado de una empresa a la hora de hacerle la declaración del impuesto sobre sociedades se plantea cuál de estas partidas no es deducible...
 - a) el impuesto sobre bienes inmuebles.
 - b) la multa que la Inspección del Trabajo impuso a la empresa por incumplimiento de la normativa sobre seguridad laboral.
 - c) el importe de los cheques-regalo que la empresa repartió entre sus trabajadores en Navidad.

6. En el impuesto sobre sociedades, las cantidades destinadas para la realización de actividades de formación profesional...
 - a) no permiten la deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de la totalidad de los gastos efectuados durante el periodo impositivo cuando hayan sido subvencionadas por un ente público.
 - b) permiten la deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de la totalidad de los gastos efectuados durante el periodo impositivo, a menos que se trate de actividades dirigidas a familiarizar a los trabajadores en el uso de las nuevas tecnologías.
 - c) permiten la deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de la totalidad de los gastos efectuados durante el periodo impositivo minorados en un 65 por 100 del importe de las subvenciones percibidas para la realización de estas actividades.

7. Cuando nos encontramos ante una venta de bienes de circulante entre sociedades vinculadas...
 - a) se aplica el art. 16 TRLIS pero la valoración de la operación será la que resulte de la contabilidad.
 - b) se aplica el art. 5 TRLIS y con valoración de la operación en todo caso a valor de mercado.
 - c) se aplica el art. 16 TRLIS y la prueba de los libros de contabilidad no impedirá la aplicación del valor de mercado.

8. Una SL dedicada a la asesoría fiscal con ejercicio contable coincidente con el año natural, se transforma en sociedad civil el 20 de febrero de este año. ¿Qué consecuencias tiene esta operación para dicha SL?

- a) Ninguna.
- b) Deberá presentar declaración por el IS respecto de todo el ejercicio presente.
- c) Se devenga el IS el día 20 de febrero de este año.

9. Los sujetos pasivos del IS imputan temporalmente...

- a) Ingresos por cobro y gastos por devengo.
- b) Ingresos y gastos por exigibilidad.
- c) Ingresos y gastos por devengo.

10. Una SL se dedica al arrendamiento de viviendas y cumple con los requisitos exigidos para someterse al régimen especial del IS previsto para estas entidades. Esta sociedad destina treinta viviendas de protección oficial al arrendamiento y en todas ellas se incorpora una opción de compra. A los efectos del IS...

- a) la sociedad puede deducirse el 90% de la parte de la cuota íntegra que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento.
- b) la sociedad puede deducirse el 85% de la parte de la cuota íntegra que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento.
- c) ninguna de las anteriores respuestas es correcta.

Casos prácticos

1. Una empresa de reducida dimensión realiza las siguientes operaciones en el presente ejercicio:

- Compra un almacén por un valor de 200.000 euros. La empresa amortiza contablemente al 3% anual, pero como su plantilla ha crecido, siendo el incremento de plantilla de 2,50, decide amortizar fiscalmente este elemento patrimonial en cinco años.
- Dota una provisión para cubrir el riesgo de devolución de ventas, por un importe de 30.000 euros.
- Paga un recargo de 1.500 euros por pago voluntario extemporáneo del IS del año anterior.
- Realiza una permuta de unos terrenos con una multinacional. Los valores contable y de mercado del terreno entregado por la multinacional son de 100.000 euros y 120.000 euros, respectivamente, y los valores contables y de mercado del terreno entregado por la empresa de reducida dimensión son de 80.000 euros y 90.000 euros, respectivamente.

Teniendo en cuenta que el beneficio contable de la empresa ha sido de 300.000 euros y que esta empresa arrastra dos bases imponibles negativas de 20.000 y 10.000 los dos ejercicios anteriores, calculad la cuota íntegra del IS de esta empresa.

2. La empresa IMPLANTAS, S.A. ha obtenido en el presente ejercicio un beneficio contable de 100.000 € y arrastra bases imponibles negativas generadas en el año anterior por un total de 250.000 €. Analizando su contabilidad, observamos que ha imputado contablemente un gasto por los dividendos que ha distribuido a sus accionistas por un importe de 25.000 euros. También ha amortizado contablemente una maquinaria en leasing por un importe de 10.000 euros. Como es de aplicación el régimen de contratos de arrendamiento financiero del artículo 115 del TRLIS, la amortización fiscal es de 15.000 euros. Por otra parte, ha imputado contablemente una dotación de 60.000 € por la pérdida por el deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de deudores que tienen una antigüedad superior a seis meses desde el vencimiento, de los cuales un 40% estando garantizados mediante un contrato de seguro de crédito. Finalmente, ha contabilizado como gasto unas multas de tráfico por un importe de 3.000 euros y un ingreso de 25.000 euros por la contabilización del impuesto sobre sociedades del año anterior.

Calculad la base imponible del impuesto sobre sociedades del presente ejercicio.

3. Una S.A. obtiene unos dividendos de dos sociedades residentes en España. De la sociedad A, entidad en la que la S.A. participa desde hace 6 años y de la que

tiene el 35% de su capital, obtiene 40.000 euros. De la sociedad B, entidad a la que la S.A. ha adquirido hace 8 meses el 5% de las acciones, recibe 20.000 euros. Por otra parte, la misma S.A. percibe 50.000 euros en concepto de dividendos procedentes de la inversión en una sociedad situada en otro país, respecto de la cual tiene desde hace 2 años el 50% de las acciones. La sociedad situada en el exterior ha tenido que pagar, en concepto de impuesto sobre sociedades por los beneficios con cargo a los cuales se han distribuido los dividendos, una cifra de 22.000 euros. Por obligación real, es decir, por los dividendos obtenidos en otro país, la S.A. ha tributado en este otro país por un valor de 8.000 euros. Determinad qué deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades se puede practicar la S.A. en el presente ejercicio.

Solucionario

De selección

1. b, 2. a, 3. a, 4. c, 5. b, 6. c, 7. c, 8. c, 9. c, 10. b.

Casos prácticos

1. Las empresas de reducida dimensión disfrutan de un régimen especial en los arts. 108 a 114 TRLIS. Con el fin de calcular la cuota íntegra tenemos que obtener primero la base imponible y después aplicar el tipo de gravamen correspondiente, más reducido para este tipo de pequeñas y medias empresas.

La base imponible se obtiene a partir del resultado contable, aplicando una serie de ajustes fiscales extracontables.

Por la compra del almacén, la empresa del enunciado ha aplicado una amortización contable del 3% anual, por lo que en el presente ejercicio el gasto contable ha sido: $200.000 \times 3\% = 6.000$ euros. Ahora bien, fiscalmente esta sociedad ha decidido amortizar este inmueble aplicando los beneficios fiscales previstos en el régimen especial de empresas de reducida dimensión, entre los que se encuentra la libre amortización de los bienes por creación de puestos de trabajo. En el art. 109 TRLIS se dispone que el límite máximo para amortizar libremente se obtiene de la multiplicación de 120.000 euros por el coeficiente de incremento de plantilla (en nuestro caso, 2,5). Por lo tanto, el límite máximo deducible cada año en concepto de libre amortización será: $120.000 \times 2,5 = 300.000$ euros. La empresa del supuesto ha decidido amortizar en 5 años, lo cual implica que la deducción anual por este concepto será del 20% ($100/5 = 20$). Teniendo en cuenta que el almacén tiene un valor de 200.000 euros, la amortización fiscal será: $200.000 \text{ euros} \times 20\% = 40.000$ euros. Esta cantidad (40.000 euros) no supera el límite dispuesto en el art. 109 TRLIS (que en nuestro caso es de 300.000 euros, tal como hemos indicado), por lo que es deducible en su totalidad.

En nuestro caso, siendo el gasto por amortización contable de 6.000 euros y el gasto fiscal por este concepto de 40.000 euros, al beneficio contable resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias habrá que hacer un primer ajuste negativo por la diferencia: $40.000 - 6.000 = 34.000$ euros.

En segundo lugar, la provisión para cubrir el riesgo de devolución de ventas, por un importe de 30.000 euros, no es deducible fiscalmente, según el art. 13.1.e TRLIS. Como se ha aplicado un gasto contable de 30.000 euros, que no es deducible fiscalmente, habrá que practicar un ajuste positivo por esta cantidad.

En cuanto al recargo por pago voluntario extemporáneo del IS del año anterior, por un importe de 1.500 euros, este gasto practicado para obtener el beneficio contable tampoco es deducible fiscalmente, tal como indica el art. 14.1.c TRLIS. En este caso, también habrá que hacer un ajuste positivo por esta cuantía de 1.500 euros.

La permuta de terrenos no genera ningún ingreso ni gasto contablemente. En cambio, el art. 15.3 TRLIS determina que fiscalmente las dos entidades permutantes tienen que integrar en su respectiva base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los bienes entregados. Eso implica que nuestra empresa tiene que calcular un ingreso fiscal (no existente contablemente) por esta diferencia. Siendo el valor de mercado del terreno adquirido por la empresa de 120.000 euros y el valor contable del terreno entregado por la empresa a la multinacional de 80.000 euros, la diferencia será: $120.000 - 80.000 = 40.000$ euros. Como se trata de un ingreso fiscal que no existe contablemente, habrá que hacer un ajuste positivo por esta cantidad.

En definitiva, la base imponible de la empresa será: 300.000 (beneficio contable) $- 34.000 + 30.000 + 1.500 + 40.000 = 337.500$ euros.

Siendo una base imponible positiva, la empresa se podrá compensar las bases imponibles negativas de los últimos quince años. En el enunciado se indica que la empresa arrastra dos bases negativas de 20.000 euros y 10.000 euros corres-

pendientes a los dos ejercicios anteriores. Por lo tanto, la base imponible será:
 $337.500 - 20.000 - 10.000 = 307.500$ euros.

Por último, como se trata de una empresa de reducida dimensión, esta base imponible se gravará a los tipos de gravamen más reducidos previstos en el art. 114 LIS: 25% por los primeros 300.000 euros de base imponible y 30% por el resto de base imponible. En nuestro caso:

- $300.000 \text{ euros} \times 25\% = 75.000$ euros.
- $(307.500 - 300.000) \times 30\% = 2.250$ euros.
- Total cuota íntegra: 77.250 euros.

2. La base imponible del impuesto sobre sociedades se define a partir del beneficio contable, sobre el cual se realizan ajustes fiscales positivos o negativos. En el supuesto, con los datos aportados, hay que realizar los siguientes ajustes:

En primer lugar, un ajuste fiscal positivo de 25.000 € (dividendos). Como ha realizado un gasto contable de 25.000 € la base imponible del IS se tiene que aumentar en 25.000 € porque el gasto fiscal es de 0 €. Los dividendos pagados por IMPLANTAS, S.A. a sus accionistas son una retribución de los fondos propios de la entidad y, de conformidad con el artículo 14.1.a TRLIS, las retribuciones de fondos propios son un gasto no deducible fiscalmente.

En segundo lugar, hay que realizar un ajuste fiscal negativo de 5.000 € (maquinaria adquirida mediante un contrato de *leasing*). El gasto contable ha sido de 10.000 € pero fiscalmente se permite un gasto de amortización de 15.000 €. Por lo tanto, el ajuste del resultado contable tiene que ser negativo (art. 115 TRLIS).

En tercer lugar, hay que realizar un ajuste fiscal positivo de 24.000 € ($60.000 \times 40\%$). En este caso, el gasto contable ha sido de 60.000 € mientras que el gasto fiscal permitido es de 36.000 €, de acuerdo con lo que prevé el art. 12.2 TRLIS. En relación con el resto del gasto contable (24.000 €), se tiene que hacer un ajuste contable positivo, ya que, de acuerdo con el art. 12.2.4º TRLIS, no son deducibles las dotaciones de este tipo cuando están garantizados mediante un contrato de seguro de crédito.

En cuarto lugar, se tiene que realizar un ajuste fiscal positivo de 3.000 €. IMPLANTAS, S.A. ha dado un gasto contable de 3.000 € cuando el gasto fiscal es de 0 €. Según el art. 14.1.c TRLIS, no son deducibles fiscalmente las sanciones administrativas.

Finalmente, hay que realizar un ajuste fiscal negativo de 25.000 €. Hay que tener en cuenta que no tienen la consideración de ingresos fiscalmente computables los derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades (art. 14.1.b TRLIS).

En definitiva, la base imponible del IS del ejercicio es de: $100.000 \text{ € (beneficio contable)} + 25.000 \text{ €} - 5.000 \text{ €} + 24.000 \text{ €} + 3.000 - 25.000 \text{ €} = 122.000 \text{ €}$

No obstante, si tenemos en cuenta las bases imponibles negativas del último ejercicio, la base imponible total de la empresa IMPLANTAS, S.A. en el ejercicio presente es de: $122.000 \text{ €} - 122.000 \text{ €} = 0 \text{ €}$. Quedando pendientes de compensar 128.000 € ($250.000 - 122.000$).

3. Dividendos de sociedades residentes en España:

En este caso será de aplicación lo que establece el art. 30 TRLIS, el cual regula las deducciones para evitar la doble imposición interna.

El apartado 1 de este precepto establece que cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participación en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de los mencionados dividendos, siendo la base imponible derivada de los dividendos el importe íntegro de los mismos.

El apartado 2 del mismo artículo indica que la reducción a que se refiere el apartado anterior será del 100% cuando los dividendos procedan de entidades en las que el porcentaje de participación directa o indirecta sea superior al 5%, siempre que este porcentaje se haya tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye.

En nuestro caso tendremos:

Sociedad A:

- Participación: 35%.
- Socio ininterrumpidamente desde hace 6 años.
- Dividendo obtenido: 40.000 euros.
- Cuota íntegra correspondiente: $30\% \times 40.000 \text{ euros} = 12.000 \text{ euros}$.
- Deducción aplicable (100%): 12.000 euros.

Sociedad B:

- Participación: 5%.
- Periodo de permanencia en el capital de la sociedad: menos de un año.
- Dividendo obtenido: 20.000 euros.
- Cuota íntegra correspondiente: $30\% \times 20.000 \text{ euros} = 7.000 \text{ euros}$.
- Deducción aplicable (50%): 3.000 euros.

La S.A., en definitiva, se podrá deducir de la cuota íntegra la cantidad de 15.000 euros (12.000 euros + 3.000 euros).

Dividendos de sociedades no residentes en España:

En este caso será de aplicación lo que disponen los arts. 31 y 32 TRLIS.

En primer lugar, por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad residente (8.000 euros) será de aplicación lo que establece el art. 31.1 TRLIS. Este precepto dispone que cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero (en nuestro supuesto, 50.000 euros en concepto de dividendos), se deducirá de la cuota íntegra del IS del sujeto la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo satisfecho en el extranjero en razón de gravamen de naturaleza análoga a la de este impuesto (8.000 euros); b) El importe de la cuota íntegra que correspondería si esta renta se hubiera obtenido en territorio español. A efectos del cálculo de la renta será de aplicación lo que establece el art. 31.2 TRLIS, según el cual el importe del impuesto satisfecho en el extranjero (8.000 euros) se incluirá en la renta a los efectos de la aplicación de la deducción.

En segundo lugar, también será de aplicación el art. 32.1 TRLIS. Este precepto establece que cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente (50.000 euros), se deducirá el impuesto efectivamente pagado por ésta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se ha abonado el dividendo (22.000 euros), siempre y cuando la participación de capital directa o indirecta sea superior al 5% y se haya mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sean exigibles los beneficios. También en este caso, a efectos del cálculo de la renta, será de aplicación lo que establece el art. 32.1 TRLIS, según el cual el importe del IS satisfecho en el extranjero por la sociedad no residente (22.000 euros) se incluirá en la renta a los efectos de la aplicación de la deducción.

Pues bien, si aplicamos al supuesto los dos preceptos mencionados (arts. 31 y 32 TRLIS), llegamos a la conclusión de que la deducción máxima que la empresa podrá practicar en su cuota íntegra será la siguiente:

- Dividendo percibido de la sociedad exterior: 50.000 euros.
- Impuesto pagado por la sociedad exterior en concepto de IS de su país: 22.000 euros.
- Cantidad pagada por la S.A. en el exterior, en concepto de obligación real: 8.000 euros.
- Renta que sirve de base para calcular la tributación en España: 80.000 euros ($50.000 + 22.000 + 8.000$).
- Límite a deducir en la cuota íntegra: $80.000 \times 30\% = 24.000 \text{ euros}$.

En definitiva, la suma de las deducciones establecidas en los arts. 31 y 32 TRLIS no podrá superar este límite. De acuerdo con el art. 31.1 TRLIS, se podrían deducir los 8.000 euros pagados por la sociedad residente en el extranjero y, de acuerdo con el art. 32.1 TRLIS, se podrían deducir los 22.000 euros pagados por la sociedad no residente en concepto de IS de su país. Ahora bien, la cantidad deducible de 30.000 euros (8.000 + 22.000) supera la cuota íntegra (24.000 euros), por lo que sólo se podrá deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades, es decir, 24.000 euros.