

Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular de Universidad
Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona
Miembro de la AEDAF

Resumen

A efectos de un correcto cierre fiscal del ejercicio 2015, se examinan en este trabajo las novedades introducidas en algunos de los regímenes fiscales especiales por la nueva ley del impuesto sobre sociedades (art. 42 al art. 117 del Título VII LIS), Ley 27/2014, de 27 de noviembre -BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014-, vigente en el período impositivo referido desde el 1 de enero.

En concreto, se analizan las modificaciones a tener presente operadas por la LIS en vigor en el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas; el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (con análisis de la nueva reserva de nivelación de bases imponibles); el de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; el régimen de consolidación fiscal; el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración; el de transparencia fiscal internacional; el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE); y, finalmente, las reformas efectuadas en el régimen fiscal especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

Así mismo, se estudian las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en los arts. 46 a 56 del Título III del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Con la publicación del nuevo RIS (BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015) se ha completado la reforma de dicho tributo, sin duda el más importante de la fiscalidad empresarial de entre los existentes en nuestro sistema tributario.

Abstract

For the purposes of a correct tax year-end 2015, discussed the innovations introduced in some of the special tax regimes for the new corporate tax law -IS- (art. 42 to art. 117 of Title VII of this work in the LIS), Law 27/2014, of 27 November -BOE no. 288 of 28 November 2014, in force in the tax period in question since 1 January.

Specifically, the amendments to be operated by the LIS present in force in the taxation of partially exempt entities are analyzed; the special scheme for small companies (with analysis of the new reserve leveling tax bases); the entities dedicated to rental housing; the tax consolidation; the special arrangements for restructuring operations; the international fiscal transparency; The institutions'

holdings of foreign securities (ETVE); and finally, the reforms carried out in the special tax regime for listed companies in the real estate investment market.

Likewise, the rules of application of certain special schemes contained in the arts are studied. 46 to 56 of Title III of Royal Decree 634/2015, of July 10, approving the Corporation Tax Regulation (RIS) is approved. With the publication of the new RIS (BOE no. 188 of July 11) has been completed that tax reform, arguably the most important of corporate taxation between existing in our tax system.

Palabras clave

Ley 27/2014, Impuesto Sociedades. Real Decreto 634/2015, Reglamento Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales IS. Arts. 42 al art. 117 LIS y arts. 46 a 56 RIS.

Keywords

Law 27/2014, Corporation Tax. Royal Decree 634/2015, Regulation Tax. Special IS regimes. Arts. 42 to art. 117 LIS and arts. 46-56 RIS.

Sumario

1. Introducción
2. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
3. Régimen especial de consolidación fiscal
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Delimitación del grupo de consolidación fiscal
 - 3.3. Determinación de la base imponible del grupo fiscal
 - 3.4. Opción por el régimen
 - 3.5. Extinción del grupo
 - 3.6. Régimen transitorio
4. Régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración
 - 4.1 Introducción
 - 4.2. Eliminación de la opción por el régimen especial
 - 4.3. Tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión
 - 4.4. Subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas de una rama de actividad
 - 4.5. Inaplicación del régimen especial. Regularizaciones
5. Régimen de transparencia fiscal internacional
 - 5.1. Introducción
 - 5.2. Nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de rentas positivas percibidas por una entidad filial no residente
 - 5.3. Extensión de rentas positivas susceptibles de imputación
 - 5.4. Concepto de renta total
 - 5.5. Exclusión de la aplicación del régimen especial para entidades residentes en otro estado miembro de la unión europea
6. Régimen Fiscal Especial aplicable a las entidades de reducida dimensión
7. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades de tenencia de valores extranjeros
8. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades parcialmente exentas
9. Régimen fiscal especial aplicable a las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario
 - 9.1. Concepto
 - 9.2. Regulación normativa
 - 9.3. Caracteres
 - 9.4. Régimen Fiscal Especial
 - 9.5. Novedades introducidas en el régimen fiscal de las SOCIMI
10. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto sobre Sociedades

- 10.1. Introducción
- 10.2. Agrupaciones De Interés Económico –Aie- Españolas Y Europeas Y Uniones Temporales De Empresas (UTES)
- 10.3. Régimen de consolidación fiscal
 - 10.3.1. Lugar de presentación
 - 10.3.2. Contenido
- 10.4. Régimen De Operaciones de Reestructuración
 - 10.4.1. Obligación de comunicación de la opción de tributación por el Régimen Especial.
 - 10.4.2. Órgano competente para la recepción de la comunicación.
 - 10.4.3. Contenido de la comunicación.
- 10.5. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero
- 10.6. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros
- 10.7. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje
 - 10.7.1. Procedimiento de solicitud de aplicación del Régimen
 - 10.7.2. Renuncia al régimen (art. 54 RIS)
 - 10.7.3. Incumplimiento del régimen (art. 54 Ris).
- 10.8. Partidos políticos
 - 10.8.1. Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas deL IS (art. 55 RIS).
 - 10.8.2. Acreditación por los partidos políticos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas (art. 56 RIS).

Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular de Universidad

Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Barcelona

Miembro de la AEDAF

1. Introducción

A efectos de un correcto cierre del ejercicio fiscal correspondiente, se examinan en este trabajo las novedades introducidas en algunos de los regímenes fiscales especiales por la nueva ley del impuesto sobre sociedades -IS- (art. 42 al art. 117 del Título VII de la LIS), la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**¹, en vigor en el período impositivo referido desde el 1 de enero de 2015.

En concreto, se analizarán las modificaciones a tener presente operadas por la LIS vigente en el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; régimen de consolidación fiscal; régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración; el de transparencia fiscal internacional; en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (con análisis de la nueva reserva de nivelación de bases imponibles); el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE); en el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas; y, finalmente, las reformas efectuadas en el régimen fiscal especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

Así mismo, se estudian las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en los arts. 46 a 56 del Título III del **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio**, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades** (a partir de ahora, RIS). Con la publicación del nuevo RIS² se ha completado la reforma de dicho tributo, sin duda el más importante de la fiscalidad empresarial de entre las figuras impositivas existentes en nuestro sistema tributario.

1 BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

Sobre la nueva Ley IS puede consultarse:

- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. *Reforma del impuesto de sociedades*. Ed. Tirant lo Blanch. 2015.
- LAGOS RODRÍGUEZ, G y ÁLAMO CERRILLO, R. 2015. "El proceso de armonización del Impuesto Corporativo en la Unión Europea y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena fiscal*, nº 11. 2015.

2 BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015.

2. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

Los arts. 48 y 49 LIS en vigor (cap. III del Título VII) regulan el régimen fiscal especial aplicable a las entidades cuya actividad principal sea el arrendamiento de viviendas ubicadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido.

La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento ha de ser igual o superior a 8.
- b. Las viviendas han de permanecer arrendadas u ofrecidas en alquiler durante 3 años como mínimo.

Pues bien, la Ley 27/2014 ha introducido las siguientes modificaciones (art. 49.1 LIS) en este régimen fiscal especial:

1. Se suprime la bonificación del 90% prevista para los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas a discapacitados en las que se hubieran realizado obras e instalaciones de adecuación.

Por consiguiente, con esta modificación dichas rentas sólo gozarán de la bonificación del 85% contemplada con carácter general.

2. Se determina que la bonificación del 85% en la cuota aplicable a este tipo de rentas es incompatible con la reserva de capitalización del art. 25 LIS.
3. Se introducen modificaciones en el régimen especial como consecuencia de la exención introducida para evitar la doble imposición interna de dividendos y plusvalías (art. 49.3 LIS):

- › Si la entidad ha percibido dividendos distribuidos con cargo a rentas acogidas a la bonificación del 85%, se establece por la nueva LIS la posibilidad de aplicar la exención del art. 21 LIS sobre el 50% de su importe.

No se eliminarán los dividendos o participaciones en beneficios cuando la entidad tribute por el régimen de consolidación fiscal. Se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

- › Tratándose de rentas derivadas de transmisión de participaciones (plusvalías) que estuviesen exentas (art. 21 LIS), la porción de la renta que se corresponda con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados podrá disfrutar la exención sobre el 50% de tales reservas.

No se eliminarán dichas rentas si la transmisión obedece a una operación interna dentro de un grupo fiscal.

3. Régimen especial de consolidación fiscal

3.1. Introducción

La regulación legal de este importantísimo régimen se contiene en los **artículos del 55 al 75 de la Ley 27/2014** (cap. VI del Título VII).

El concepto de consolidación fiscal no experimenta ningún cambio en la nueva LIS, de modo que se concibe como el resultado de la suma algebraica de las bases imponibles individuales de las entidades residentes en España, ajustado en las eliminaciones correspondientes a operaciones intragrupo.

No obstante, el perímetro de consolidación y la determinación de los ajustes en la base imponible son modificados en los términos que seguidamente se analizan.

3.2. Delimitación del grupo de consolidación fiscal

La nueva LIS exige la posesión de la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación, junto a la necesaria participación directa o indirecta del 75%, o del 70%, para sociedades admitidas a cotización.

Es admitida la incorporación al grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal. Ello supone la inclusión de grupos fiscales de entidades indirectamente participadas a través de otras entidades que no formen parte del grupo fiscal, verbigracia, entidades no residentes en territorio español o entidades comúnmente participadas por otra no residente en España.

Podrá ser considerada como entidad dominante en un grupo fiscal cualquier entidad residente en territorio español, pero sometida a la normativa foral del IS con arreglo al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Su tratamiento fiscal se equipara a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español, con la condición de que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades.

Para ello será preciso el nombramiento de una *entidad representante* del grupo fiscal, la cual deberá cumplir los requisitos que hasta ahora se exigían a la entidad dominante, para que -tratándose de entidades residentes filiales de entidades extranjeras- aquellas puedan ostentar la representación y optar por este régimen de consolidación fiscal.

3.3. Determinación de la base imponible del grupo fiscal

Con la **Ley 27/2014**, el límite para la deducibilidad de los gastos financieros (**art. 16 LIS**) queda referido al grupo fiscal. Se exceptúa el caso de que en el grupo haya entidades de crédito o aseguradoras. Siendo así, el límite de deducibilidad se determinará atendiendo al beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas entidades, además de las eliminaciones e incorporaciones correspondientes en relación con todo el grupo.

En las bases imponibles individuales no habrá que imputar las siguientes partidas:

1. Reserva de capitalización.

2. Dotaciones incluidas en el **apdo. 12 del art. 11 LIS**, con el límite del 70% del importe positivo de la agregación de bases imponibles individuales, incorporaciones, eliminaciones y las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
3. Compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido en régimen individual.
4. Reserva de nivelación.

3.4. Opción por el régimen

A diferencia de lo dispuesto en la normativa derogada (en la que era la Junta de accionistas quien decidía sobre el acogimiento a este régimen), la opción por el régimen de consolidación fiscal ha de decidirse por el Consejo de Administración u órgano equivalente de cada entidad.

La falta de acuerdos para optar por el régimen de consolidación constituye infracción tributaria grave de la entidad representante. Las sanciones previstas se elevan ampliamente con la nueva LIS. Así, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20.000 €. por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 50.000 €. por el segundo y siguientes, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las entidades afectadas.

3.5. Extinción del grupo

La extinción del grupo fiscal (y, por consiguiente, de la aplicación de este régimen especial) se produce, con carácter general, cuando la entidad dominante deja de serlo. Sin embargo, no se extinguirá cuando, pese a perder la entidad dominante dicha condición, es no residente en España, y siempre que se observen los requisitos exigidos para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, excepto el caso de que se incorporen a otro grupo fiscal.

La nueva LIS fija unas normas específicas para cuando el grupo se extinga, al resultar absorbida la sociedad dominante y todas las entidades dependientes por otro grupo fiscal. Verbigracia, se determina que las bases imponibles negativas pendientes aún de compensación podrán ser compensadas en el nuevo grupo fiscal, con el límite de las bases imponibles de las entidades que se incorporen.

3.6. Régimen transitorio

La **Ley 27/2014** fija un período transitorio en atención a la singularidad de ciertas situaciones.

1. Respecto a aquellas entidades que reúnan las nuevas exigencias establecidas para ser consideradas como entidades dependientes de un grupo de consolidación fiscal, pero que no formaran parte del mismo antes de la vigencia de la nueva Ley por no cumplir los requisitos necesarios, se integrarán en el grupo fiscal consolidado en el primer período impositivo que se comience desde el 1 de enero de 2015.

La opción y comunicación de la nueva configuración del grupo ha de efectuarse dentro de dicho período impositivo.

2. El grupo fiscal no quedará extinguido aunque su entidad dominante en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, pase a ser dependiente de una entidad no residente en territorio español en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, excepto que el referido grupo fiscal se integre en otro grupo ya existente.

A diferencia de lo dispuesto en la normativa derogada (en la que era la Junta de accionistas quien decidía sobre el acogimiento a este régimen), la opción por el régimen de consolidación fiscal ha de decidirse por el Consejo de Administración u órgano equivalente de cada entidad.

3. Las entidades que cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley por no cumplir los requisitos necesarios para ello, aplicarán el régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y comunicación se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.
4. Podrán postergarse al primer período impositivo que se inicie desde el 1 de enero de 2016 los efectos derivados de la integración de dos o más grupos fiscales como consecuencia de la aplicación de las nuevas normas reguladoras de este régimen especial.

En estos supuestos, los grupos fiscales podrán continuar aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que comiencen en 2015 con igual composición a la existente a 31 de diciembre.

4. Régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración

4.1 Introducción

El régimen especial de las *fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje 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*, se regula en el capítulo VII del Título VII de la LIS, en los arts. 76 a 89 LIS.

Se trata de uno de los más relevantes regímenes especiales que prevé la LIS.

A continuación se exponen las modificaciones principales introducidas por la nueva LIS.

4.2. Eliminación de la opción por el régimen especial

El régimen fiscal se concibe explícitamente como un régimen aplicable a las operaciones de reestructuración, por lo que se suprime la opción para su aplicación.

Aun así, se crea una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de las operaciones integradas en dicho régimen.

Permanece la exigencia para aplicar este régimen de que la operación obedezca a motivos económicos válidos.

4.3. Tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión

La nueva LIS suprime el tratamiento de la diferencia de fusión (*fondo de comercio* del derogado art. 89.3 TRLIS). Ello obedece a la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, lo que convierte en innecesario el mantenimiento de este complicado mecanismo para eliminar la doble imposición.

De este modo se facilita enormemente la aplicación del IS, sin que sea ya necesaria la difícil prueba de una tributación en otro contribuyente, verdadera *probatio diabolica* en ciertos casos, como por ejemplo en la adquisición de participaciones mediante un mercado organizado.

Se prevé, sin embargo, un régimen transitorio que posibilitará continuar aplicando la deducibilidad de la diferencia de fusión generada en operaciones efectuadas después de la vigencia de la nueva Ley, con la condición de que la adquisición se haya efectuado antes del 1 de enero de 2015.

4.4. Subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas de una rama de actividad

La nueva LIS prevé de forma expresa la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando esta sea transmitida por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, independientemente de cuál sea su titular jurídico.

4.5. Inaplicación del régimen especial. Regularizaciones

Por último, la Ley 27/2014 prevé la inaplicación parcial del régimen especial y la acotación de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito estricto de la ventaja fiscal disfrutada para estas operaciones de reestructuración.

5. Régimen de transparencia fiscal internacional

5.1. Introducción

El régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS, Cap. X Título VII), se fundamenta en la imputación en la base imponible del sujeto pasivo del IS español de ciertas rentas percibidas por entidades no residentes fiscalmente en España.

Habida cuenta de las recientes medidas adoptadas por la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional, la regulación de este régimen especial en la nueva LIS experimenta un endurecimiento acorde con aquellas medidas.

Seguidamente, se analizan las reformas más destacables introducidas por la Ley 27/2014.

5.2 . Nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de rentas positivas percibidas por una entidad filial no residente

Cuando concurren en el sujeto pasivo del IS español las exigencias legales de participación (50% de participación en el capital social de la entidad no residente) e imposición mínima soportada en el país de residencia fiscal de la entidad participada (tipo de gravamen inferior al 75% del aplicable en España), la entidad española deberá imputarse la renta total percibida por la entidad no residente, en el caso de que esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente (**art. 100.2 LIS**).

Se prevé, sin embargo, una excepción a la nueva regla anterior. Así, no será necesaria la imputación de rentas positivas tratándose de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, si el contribuyente demuestra que tales operaciones se efectúan con los medios materiales y personales de que dispone otra sociedad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del **art. 42 Código de Comercio** (incluyendo las sociedades multigrupo y asociadas), independientemente de su residencia y de la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas.

5.3 . Extensión de rentas positivas susceptibles de imputación

En el régimen especial de transparencia fiscal internacional, la LIS exige la imputación únicamente respecto de las rentas procedentes de determinadas fuentes (rentas inmobiliarias y mobiliarias, de actividades crediticias y de seguro y ganancias derivadas de la transmisión de activos mobiliarios e inmobiliarios) si realmente existen los medios materiales y personales indicados más arriba.

Junto a las rentas ya existentes, la nueva LIS incorpora como rentas fiscalmente transparentables las generadas por operaciones de capitalización y seguro que tenga como beneficiaria la propia entidad; las provenientes de instrumentos financieros derivados que no cubran riesgos de actividades económicas; y las rentas de la propiedad industrial, intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas (**art. 100.3 c, d, f LIS**).

5.4. Concepto de renta total

La nueva LIS ofrece una definición de *renta total* según la cual esta es “el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de aquella” (**art. 100.2 LIS**).

5.5. Exclusión de la aplicación del régimen especial para entidades residentes en otro estado miembro de la unión europea

No será aplicable el régimen que se analiza cuando la entidad no residente en territorio español lo sea en otro Estado miembro de la Unión Europea, con la condición de que el contribuyente demuestre que su constitución y operativa obedece a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva (**art. 100.16 LIS**).

6. Régimen Fiscal Especial aplicable a las entidades de reducida dimensión

Del **art. 101** al **art. 105** de la nueva LIS (cap. XI de su Título VII) se regulan los *incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión*, esto es, entidades con cifra de negocio inferior a diez millones de euros en el periodo impositivo inmediato anterior (**art. 101.1 primer párrafo LIS**).

Estas entidades también podrán aplicar los incentivos fiscales previstos en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad, o conjunto de entidades de un grupo societario, alcancen dicha cifra de negocios. Y ello siempre que tales entidades hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último (**art. 101.4 primer párrafo LIS**).

Además, el régimen que se analiza será aplicable también cuando la cifra de negocios de diez millones se alcance al realizar una operación acogida al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje 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 (**art. 76 al art. 89 del cap. VII del Título VII de la LIS**). Para ello, no obstante, es preciso que las entidades observen los requisitos exigidos para ser consideradas como de reducida dimensión, ya en el periodo impositivo en que se efectúe la operación de que se trate, ya en los dos periodos impositivos anteriores al mismo (**art. 101.4 segundo párrafo LIS**).

Pues bien, las **novedades** más destacables en este importantísimo régimen especial del IS introducidas por la **Ley 27/2014** son:

1. Los incentivos fiscales de este régimen especial no son aplicables a las entidades que tenga la consideración de entidad patrimonial definidas *ex novo* por la nueva LIS en su **art. 5.2**, es decir aquellas cuya actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (**art. 101.1 segundo párrafo LIS**).
2. Tratándose de grupos de entidades a los efectos del **art. 42** Código de **comercio**, la nueva LIS mantiene el criterio de que en la determinación del importe neto de la cifra de negocios deberá atenderse al conjunto de entidades pertenecientes al grupo. Pero, como novedad, se añade que habrán de tenerse en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable (**art. 101.3 LIS**).
3. Queda suprimida la dualidad de tipos de gravamen (30% o 25%) propia de este régimen fiscal, aplicándose con la nueva LIS el tipo general del 25%. Queda así equiparado el tipo de gravamen general con el aplicable a la pequeña y mediana empresa.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados en 2015 resulta aplicable la escala de tributación al 25% para la porción de la base imponible comprendida entre los 0 €. a los 300.000 €. El 28% de tipo de gravamen es aplicable a la base imponible restante.

Además, respecto a las entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15% para el primer periodo impositivo en que determinen una base imponible positiva y también para el siguiente.

4. La libertad de amortización para inversiones de escaso valor (valor unitario no superior a 601,01 €.) prevista exclusivamente para empresas de reducida dimensión es eliminada por la nueva LIS, al permitirse su aplicación por la generalidad de los sujetos pasivos del IS. Así pues, este incentivo ha dejado de constituir un incentivo fiscal reservado a las PYMES.

El régimen fiscal se concibe explícitamente como un régimen aplicable a las operaciones de reestructuración, por lo que se suprime la opción para su aplicación.

Sin embargo, sí que podrán las empresas de reducida dimensión específicamente aplicar la libertad de amortización para elementos de inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no supere los 300 €, hasta el límite de 25.000 €. en el mismo periodo impositivo, prevista con carácter general en el **art. 12.3 e) nueva LIS (art. 102 LIS)**.

5. La amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión queda suprimida.

No obstante, las entidades de reducida dimensión que la aplicaran antes del 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación conforme a lo establecido en el **RD Legislativo 4/2004, TRLIS**.

6. Para los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, subsiste el régimen transitorio (**Disposición Transitoria 28ª**) previsto para la libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo, régimen aplicable a las inversiones efectuadas hasta la vigencia del **Real Decreto-ley 10/2012, de 30 de marzo**.

Dicho régimen transitorio no será aplicable a entidades cuyos periodos impositivos comiencen en el año 2016.

7. Se conserva la libertad de amortización vinculada a la creación de empleo **art. 102.1 LIS**).
8. Los elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible podrán amortizarse de forma acelerada en función de 2 veces el coeficiente máximo de amortización (**art. 103. LIS**).
9. Sigue siendo aplicable la deducibilidad fiscal del deterioro de créditos para la cobertura de riesgos por posibles insolvencias de deudores, con el límite del 1% de su saldo (**art. 104 LIS**).
10. La principal novedad para este régimen especial es la creación de una **reserva de nivelación de bases imponibles**, en virtud de la cual se admite la reducción de hasta un 10% de la base imponible positiva con un límite máximo anual de 1 millón de euros (**art. 105 LIS**).

Según el **Preámbulo** de la LIS con esta medida se *pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia*.

Las características de esta nueva reserva de nivelación de bases imponibles en favor de las entidades a las que sea de aplicación el régimen de reducida dimensión son las siguientes:

- a. Permite reducir la base imponible positiva hasta en un 10% de su importe.

No obstante, el importe de la minoración no podrá superar 1 millón de euros al año.

Con esta nueva medida se permite minorar la tributación de un período impositivo concreto respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando así en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. Si en dicho período no se generan bases imponibles negativas, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.

- b. La entidad de reducida dimensión habrá de dotar una reserva equivalente al importe de la minoración, con cargo a los beneficios del ejercicio en que se minore la base imponible o, si no pudiese dotarse aún, con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios posteriores.

En el supuesto de que no pueda dotarse esta reserva, la minoración estará condicionada a que se realice la dotación contable con cargo a los primeros resultados positivos de los ejercicios siguientes en que ello sea factible.

La reserva constituida no podrá disponerse hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible. No se considerará que se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes casos:

- › Separación de socios.
 - › Cuando la reserva se suprima en todo o en parte a causa de una operación de reestructuración.
 - › Cuando se aplique la reserva en virtud de una obligación legal.
- c. Los importes destinados a dotar la reserva en cuestión no podrán aplicarse a la vez al cumplimiento de la reserva de capitalización, ni a la reserva para inversiones en Canarias.
- d. La inobservancia por el sujeto pasivo de las exigencias legales expuestas implicará la integración en la cuota íntegra del período impositivo del incumplimiento de la cuota íntegra correspondiente al importe de la minoración más los intereses de demora devengados.
- e. La aplicación de esta reserva de nivelación de bases imponibles es compatible con la reserva de capitalización regulada en el **art. 25 LIS**.

Finalmente, Hay que destacar que la minoración se tendrá en cuenta para determinar los pagos fraccionados y las cantidades dotadas en esta reserva no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización.

7. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades de tenencia de valores extranjeros

Del **art. 107** al **art. 108** (cap. XIII del Título VII) se regula este régimen especial (ETVE) conocido también como la *holding española*, que la nueva LIS modifica dado el nuevo contexto normativo de exención de los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de entidades residentes y no residentes previsto en el **art. 21 LIS**.

Las reformas más relevantes introducidas son estas:

1. Con arreglo a lo dispuesto en el **art. 21.1 a) LIS**, la cuantía mínima de inversión para poder acceder a este régimen especial -en aquellos supuestos en que no se disponga del 5% de participación mínima en el capital en la entidad extranjera- se eleva a 20 millones de euros, en vez de los 6 millones de euros exigidos por el texto legal derogado.

No obstante, la nueva LIS prevé un régimen transitorio en la aplicación de este límite cuantitativo (**Disposición Transitoria 31ª**). Así este no será exigible a las entidades que ya aplicaran el régimen de ETVE antes del 1 de enero de 2015.

2. Si las rentas exentas percibidas por la entidad holding a través de un establecimiento permanente en el extranjero se distribuyen a un socio no residente en territorio español, las ventajas del régimen especial de ETVE se extenderán a aquellas.
3. La nueva LIS cambia la tributación aplicable a los dividendos obtenidos por personas físicas de las ETVE, al ser considerados aquellos como rendimientos del ahorro, no teniéndose ya que incluir en la base general del IRPF, como acontecía con la normativa derogada.

8. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades parcialmente exentas

El **art. 109** al **art. 111** de la nueva LIS (cap. XIV de su Título VII) regulan el régimen especial de las *entidades parcialmente exentas* (conforme a la noción dada de estas por su **art. 9.3³**) de modo semejante al anterior texto legal. Pero, en una primera lectura, se advierte en la ley en vigor una regulación mucho más restrictiva del concepto de *actividad económica* que la contenida en la LIS derogada.

3 Art. 9.3 LIS:

"Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias".

Entendemos que resulta defendible hoy como ayer –a pesar de la reforma introducida- que las rentas percibidas de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad en las que no se persigue la maximización del beneficio quedan exentos del IS.

En efecto, el **art. 110.1 y 2 LIS** excluye del beneficio de la exención a las rentas obtenidas por entidades mediante el desarrollo de actividades que *“tengan la consideración de actividades económicas”*.

Por el contrario, el **art. 121** del derogado TRLIS determinaba que estarían exentas *las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad*

específica –sin referencia alguna a las actividades económicas- y que dicha ventaja fiscal no era extensible a los rendimientos de explotaciones económicas.

La utilización por el legislador de la **Ley 27/2014** del término *actividad* en lugar del vocablo *explotación* (empleado por la LIS anterior) podría indicar aparentemente que su voluntad es la de que las entidades no lucrativas, potenciales beneficiarias del régimen especial que se analiza, deben tributar a partir de ahora por todas las rentas que perciban más allá de donativos, subvenciones o cuotas de los asociados. Y ello aun cuando se tratara de rendimientos obtenidos por actividades que dieran cumplimiento estricto al objeto social o finalidad concreta de la entidad, pero que, atendiendo al concepto legal, son consideradas en puridad como actividades económicas, al implicar *la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios* (**art. 5 LIS**).

Y es que la extensión con que está redactada la definición de *actividad económica* contenida en el **art. 5** de la LIS es tal que podría conducir a la consideración de que cualquier actividad que genere ingresos –que no deriven de donativos, subvenciones o aportaciones gratuitas- es por sí misma una actividad económica.

Lo cierto es que el **art. 121.3⁴** de la anterior y derogada LIS incluía un concepto de **explotación económica** diseñado sin tener en cuenta la persecución de resultados lucrativos. Era, además, una noción idéntica a la contenida en el **art. 5** vigente.

El concepto de *explotación económica*, aun cuando se definía por la extinta ley del impuesto de igual manera que la noción actual de *actividad económica*, facilitaba una interpretación no tan estricta y restrictiva como se pretende, dado el propio significado de explotación, diferente al de actividad económica. Así, una interpretación restrictiva de la nueva norma elimina la posibilidad de interpretar la normativa vigente haciendo extensible la exención del régimen de entidades parcialmente exentas a las actividades económicas incluidas en los fines sociales. De la nueva redacción se podría desprender que, expresado de otro modo, que las actividades económicas no están exentas del impuesto, pese a que estén comprendidas en los fines sociales.

Pero, a nuestro juicio, no está tan claro tal interpretación restrictiva. Precisamente, una lectura más serena de la noción referida y atendiendo a un criterio interpretativo teleológico permite, a nuestro juicio, una interpretación

4 El **art. 121.3 Real Decreto Legislativo 4/2004**, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en vigor hasta el 1 de enero de 2015) dispone:

“Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

muy diferente. Y ello, especialmente, al examinar el inciso final de la definición contenida en tal precepto: *con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*, en relación con el significado inicial del adjetivo *económica* que sigue al sustantivo *explotación*.

No se puede calificar de explotación –ni de actividad- económica la desarrollada por una entidad en la que no exista voluntad de intervenir en el tráfico para percibir un beneficio, un lucro. No concurre este requisito, y, en consecuencia, no se considerarán explotación o actividad económica (para la nueva LIS), en general, las actividades reguladas en los estatutos de cada entidad sin un fin lucrativo directo o inmediato. En efecto: por esencia, las actividades desarrolladas por las entidades sin ánimo de lucro no generan un margen o excedente equivalente al beneficio en una actividad económica, en tanto que los estatutos mismos de la entidad lo impiden.

Muy por el contrario, entendemos que resulta defendible hoy como ayer –a pesar de la reforma introducida- que las rentas percibidas de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad en las que no se persigue la maximización del beneficio quedan exentos del IS. Y ello porque si lo único que hace la entidad es cumplir su objeto social, sin que se acopien fondos para otros fines, en verdad, no existe una explotación o actividad económica, en tanto que se cumple únicamente el fin social benéfico para el que la entidad fue constituida, y sin el cual no tendría razón de ser.

Finalmente, conviene advertir que, desde el 1 de enero de 2015, todas las entidades sin fines lucrativos tienen la obligación de declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, salvo que, conforme al **art. 124.3 LIS** cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que sus ingresos totales no superen 50.000 €. anuales.
- b. Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 €. al año.
- c. Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

La principal novedad para este régimen especial es la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles, en virtud de la cual se admite la reducción de hasta un 10% de la base imponible positiva con un límite máximo anual de 1 millón de euros (art. 105 LIS).

9. Régimen fiscal especial aplicable a las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario

9.1. Concepto

Las *Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria* (SOCIMI) son entidades cotizadas cuyo objeto social primordial consiste en la adquisición, promoción y rehabilitación de activos de naturaleza urbana para su arrendamiento (viviendas, locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas, y otros inmuebles), sea directamente, o mediante participaciones en el capital de otras SOCIMI.

En España las SOCIMI son similares a la *Real Estate Investment Trust* (REIT), de gran tradición en el mercado inmobiliario anglosajón.

9.2. Regulación normativa

La regulación normativa de este instrumento de inversión se realizó por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico mediante la **Ley 11/2009**, de **26 de octubre**.

Habida cuenta de la exigua implantación en España de esta novedosa fórmula de inversión, se publicó la **Ley 16/2012**, la cual introdujo una profunda reelaboración de las SOCIMI, fundamentalmente por lo que se refiere a su régimen fiscal, para generar un mayor atractivo en el mercado.

9.3. Caracteres

El régimen jurídico de las SOCIMI presenta las características siguientes:

- a. Deben revestir la forma jurídica de sociedades anónimas.
- b. Han de cotizar en un mercado de capitales regulado, ya sea español o europeo.
- c. El capital social mínimo es de 5 millones de euros y al menos deberán contar con 50 accionistas.
- d. Los requisitos de inversión y patrimonio son:
 - › Como mínimo han de invertir el 80% de su activo en inmuebles urbanos, para su arrendamiento, adquiriéndolo en plena propiedad y/o en participaciones en el capital social de otras SOCIMI.
 - › El 80% de los ingresos del ejercicio, a salvo ciertas rentas, deberá tener su origen en el arrendamiento de inmuebles y de dividendos generados por la tenencia de las participaciones referidas.
 - › Se exige una permanencia mínima de los inmuebles en alquiler u ofrecidos en arrendamiento (periodo de ofrecimiento inferior a un año), a saber:
 - 3 años para inmuebles adquiridos; y
 - 7 años para los inmuebles promovidos por la sociedad.
 - › Se exige la presencia en su activo de tres inmuebles como mínimo que no supongan cada uno más del 40% del valor de aquel cuando se produzca la adquisición.
 - › No pueden obtener financiación ajena en más de un 70% de su activo.
- e. De los beneficios percibidos han de destinar al reparto de dividendos los porcentajes siguientes:
 - › Un mínimo del 90 % de las rentas derivadas del arrendamiento,

- › Un mínimo del 50% del beneficio que obtengan como consecuencia de la transmisión de inmuebles y participaciones.
 - › El 100% de los beneficios derivados de dividendos de las participaciones aptas.
- f. La **Ley de Sociedades Anónimas** y la **Ley del Mercado de Valores** se aplicarán con carácter supletorio, en todo aquello que no esté previsto en la Ley reguladora de las SOCIMI.

Pese al carácter voluntario de la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje, su aplicación se condiciona a la petición previa del contribuyente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) y a la obtención de la autorización correspondiente.

9.4. Régimen Fiscal Especial

Las ventajas del régimen fiscal especial que se examina son básicamente las siguientes:

- a. Las SOCIMI tributan al gravamen especial del 19% en el IS, excepto las rentas derivadas de la transmisión o arrendamiento de inmuebles cuando el adquirente o el arrendatario forme parte del mismo grupo de la SOCIMI, en cuyo caso tributan al tipo de gravamen general.
- b. Se prevé una exención parcial del 20% para las rentas generadas por el arrendamiento de viviendas, siempre y cuando se trate de SOCIMI en las que las viviendas destinadas al arrendamiento representen más del 50% de su activo.
- c. Estarán sometidos a retención los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a sus socios, tanto personas físicas como jurídicas, residentes o no fiscalmente en España.

Sin embargo, desde el 1 de enero de 2014, no hay obligación de retener si el socio es otra SOCIMI.

No serán objeto de retención tampoco los dividendos distribuidos a socios no residentes respecto de los que la SOCIMI esté sujeta al gravamen especial del 19% indicado.

Finalmente, las rentas que obtenga una SOCIMI se someten a retención cuando proceda según las normas del IS, salvo los dividendos que hayan sido distribuidos por otra SOCIMI en la que participe la primera.

- d. Están exentos los dividendos distribuidos a sus socios personas físicas residentes y a los no residentes sin establecimiento permanente (excepto residentes en paraísos fiscales); y, con determinados límites, se considerarán exentas las plusvalías derivadas de la venta de las acciones de los socios referidos. Las personas jurídicas se benefician de una deducción en la cuota íntegra.

9.5. Novedades introducidas en el régimen fiscal de las SOCIMI

La Ley 27/2014 del impuesto incorpora las siguientes modificaciones en el régimen especial de las SOCIMI, a saber:

1. A partir del 1 de enero de 2014, se exceptúa de retención la distribución de dividendos entre dos entidades acogidas al régimen fiscal especial cuando ambas sean residentes fiscales en territorio español.
2. Desde el 1 de enero de 2015, se modifica la tributación de los dividendos distribuidos por las SOCIMI con cargo a beneficios o reservas respecto a los que se haya aplicado el régimen fiscal especial y a las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en estas entidades.

Para estos supuestos se determina que si el perceptor es un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente no será de aplicación la nueva exención para evitar la doble imposición.

3. Para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2015, sólo será aplicable la restricción prevista en la normativa anterior a la aplicación por los socios de la SOCIMI no residentes sin establecimiento permanente de la exención en el IRNR de las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles cuando la participación del socio sea igual o superior al 5%.

De lo anterior se desprende, por consiguiente, que será aplicable la exención si se trata de participaciones minoritarias, inferiores al 5%.

10. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁵

10.1. Introducción

En el Título III del nuevo RIS se incluyen las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales, entre los que se encuentran los regímenes fiscales estudiados en el anterior epígrafe.

De entre todas las reglas introducidas por el Reglamento vigente, conviene subrayar la adaptación de las obligaciones formales exigidas en régimen de consolidación fiscal a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.

Además, es de destacar la disminución de los deberes fiscales en el régimen especial de operaciones de reestructuración al suprimirse la necesidad de opción expresa para su aplicación. No obstante, el aligeramiento en las obligaciones tributarias formales a las entidades que se acojan a estos regímenes especiales parece, aún, insuficiente.

⁵ Arts. 46 a 56 RIS.

Un análisis sobre el nuevo RIS puede consultarse en el artículo de la Profesora Pilar ÁLVAREZ BARBEITO titulado "Análisis del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", Carta Tributaria. Revista de opinión, nº 5/6. 2015.

10.2. Agrupaciones de Interés Económico –AIE– Españolas y Europeas y Uniones Temporales de Empresas (UTES)⁶

El último día del período impositivo, estas entidades han de presentar, junto con la autoliquidación del IS, un listado completo de las personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro, con referencia a los siguientes datos:

1. Identificación, domicilio fiscal y porcentaje de participación de los socios o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio.
2. Importe total de las cantidades que deben ser objeto de imputación a tales personas o entidades, relativas a los siguientes conceptos de la entidad:
 - a. Resultado contable.
 - b. Gastos financieros netos no deducidos por la entidad (exigido por el nuevo RIS).
 - c. Reserva de capitalización no aplicada por la entidad (exigido por el nuevo RIS).
 - d. Base imponible, minorada o incrementada, en su caso, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación (exigido por el nuevo RIS).
 - e. Base de deducción para evitar la doble imposición internacional y, en su caso, el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta.
 - f. Base de las bonificaciones.
 - g. Base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y, en su caso, la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos.
 - h. Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la agrupación de interés económico.
3. Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, diferenciado los que correspondan a ejercicios en que la entidad no se acogió al régimen especial.

Las AIE que tributen en este régimen especial deben notificar a las personas o entidades que sean titulares de los derechos económicos inherentes o tengan la condición de socio o empresa miembro, las cuantías totales a imputar y la imputación individual efectuada por los conceptos referidos, en cuanto resulten imputables conforme a las normas del IS o del IRPF.

Las AIE han de expresar en la memoria de sus cuentas anuales la información que a continuación se detalla, al efecto de que no se sometan a tributación los dividendos que procedan de períodos impositivos en los que las AIE han tributado en este régimen especial:

⁶ Art. 46 RIS.

- a. Beneficios aplicados a reservas correspondientes a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general.
- b. Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen especial, diferenciando entre aquellos que corresponden a socios residentes en España, de los que no sean residentes.
- c. Determinación de la reserva aplicada, para el supuesto de que se hayan distribuido dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas

10.3. Régimen de consolidación fiscal⁷

Antes del inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen, la sociedad dominante queda obligada a comunicar los acuerdos correspondientes por todas y cada una de las sociedades que integren el grupo fiscal. Es decir, la comunicación en cuestión ha de realizarse dentro del mismo período impositivo en el que se hayan adoptado los acuerdos.

10.3.1. Lugar de presentación

La comunicación del ejercicio de la opción de tributar por el régimen de consolidación fiscal tendrá que ser presentada ante la Delegación de la AEAT que corresponda al domicilio fiscal de la entidad dominante del grupo. También podrá presentarse en la Dependencia Regional de Inspección o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, si la sociedad representante del grupo está adscrita a estos órganos de la Admón. tributaria.

10.3.2. Contenido

La comunicación debe incluir los datos siguientes:

1. Identificación de las entidades que forman el grupo fiscal.

Si la sociedad dominante no reside fiscalmente en territorio español o se trata de establecimientos permanentes de entidades no residentes en España que tienen la condición de sociedad dominante, se exige determinar, además de la identificación de las sociedades que conforman el grupo fiscal, la identificación de la entidad no residente a la que pertenece.

2. Copia de los acuerdos por los que las entidades integrantes del grupo fiscal han optado por el acogimiento al régimen de consolidación fiscal.

Además, deberá acompañarse el documento en el que se designe a la entidad representante, si la entidad dominante no es residente en territorio español (exigido por el nuevo RIS).

3. Relación del porcentaje de participación directo o indirecto ostentado por la sociedad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, porcentaje de derechos de

⁷ Arts. 47 RIS.

voto poseídos sobre las mismas (dato exigido por el nuevo RIS) y fecha de adquisición de cada una de las participaciones.

La comunicación analizada ha de contener también la manifestación de la entidad representante de que se cumplen todos los requisitos para formar grupo a efectos de este régimen fiscal especial.

10.4. Régimen De Operaciones de Reestructuración⁸

10.4.1. Obligación de comunicación de la opción de tributación por el Régimen Especial

El contribuyente tiene la obligación de comunicar a la Administración tributaria la opción de acogimiento a este régimen especial, en el plazo comprendido en los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación realizada.

En el supuesto de que la inscripción no resultare precisa, el plazo de tres meses comienza a contarse desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública en la que se documente la operación. En dicha escritura pública debe reflejarse obligatoriamente el ejercicio de la opción.

Si se cambiase el domicilio, el plazo de tres meses debe computarse a partir de la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social que aparezca en la escritura pública o documento equivalente en que se haga constar la operación.

Sin embargo, si las operaciones de reestructuración de que se trate se efectúan por no residentes en territorio español (tanto la entidad adquirente como la sociedad transmitente), la comunicación de la opción por tributar con arreglo a este régimen especial, deberá efectuarse en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, con la condición de que estos sí tengan la condición de residentes en territorio español.

El nuevo RIS introduce la novedad de que la comunicación ha de ser realizada por la entidad adquirente de las operaciones, excepto en el caso de que dicha sociedad no sea residente en territorio español. Siendo ello así, la preceptiva comunicación se efectuará **por la entidad transmitente**.

10.4.2. Órgano competente para la recepción de la comunicación

Según cuál sea el domicilio fiscal del sujeto obligado a presentar la comunicación o, si procede, cuál sea el domicilio del establecimiento permanente si el obligado a comunicar no reside fiscalmente en territorio español, la comunicación se dirigirá a la Delegación de la AEAT, a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el caso de que se trate de contribuyentes agregados a estas.

10.4.3. Contenido de la comunicación

Necesariamente, la comunicación que se presente ha de incluir la siguiente información:

⁸ Arts. 48 y 49 RIS.

1. Datos identificativos de las entidades que participan en la operación, detallando la operación efectuada.
2. Copia de la escritura pública en la que se haya documentado la operación.
3. En el caso de que la operación se haya realizado a través de una oferta pública de adquisición de acciones, ha de aportarse, además, una copia del correspondiente folleto informativo.
4. Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la LIS.

10.5. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero⁹

La opción ejercitada para el acogimiento a este régimen especial ha de comunicarse a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, antes de que finalice el período impositivo en el que se pretenda sea aplicado.

La preceptiva comunicación tendrá, al menos, el contenido siguiente:

1. Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.
2. Expresión de la fecha de inicio efectivo y la fecha de la finalización del período de construcción del activo.
3. Concreción de las cuantías y del momento temporal en que se satisfarán las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.
4. Determinación de que en los activos concurren los requisitos técnicos y de diseño singulares y que no obedecen a una producción en serie.

10.6. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros¹⁰

La opción por el régimen de las ETVE ha de comunicarse a la Administración tributaria.

El régimen especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación, así como a los posteriores períodos que terminen antes de que se comunique a la Administración tributaria su renuncia al mismo.

10.7. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje¹¹

Sólo aquellas entidades con un objeto social que comprenda la explotación de buques propios o arrendados, así como la gestión técnica y de tripulación de los mismos podrán optar por la tributación en este régimen especial.

⁹ Art. 50 RIS.

¹⁰ Art. 51 RIS.

¹¹ Arts. 52 a 54 RIS.

La opción se extiende a todos los buques gestionados por la solicitante, alcanzando también a los buques que gestione posteriormente.

Además, la opción por el acogimiento a este régimen especial puede abarcar todos los buques tomados en fletamento por el peticionario. Sin embargo, para ello se exige que el tonelaje neto de estos buques no exceda el 75% del tonelaje global de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que tribute por este régimen. Se excluyen del régimen los buques que provoquen la superación de este límite.

Pese al carácter voluntario de la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje, su aplicación se condiciona a la petición previa del contribuyente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) y a la obtención de la autorización correspondiente.

10.7.1. Procedimiento de solicitud de aplicación del Régimen Especial

Conforme al **art. 53 RIS**, deben de tenerse presentes las cuestiones siguientes:

1. Solicitud.

La petición ha de realizarse respecto de todos los buques en explotación por las entidades del grupo fiscal, incluidos aquellos respecto de los que se lleve la gestión técnica y de tripulación.

2. Contenido de la solicitud.

Han de acompañarse a la solicitud de que se presente estos documentos:

- a. Estatutos de la entidad, o su proyecto si la sociedad todavía no se ha constituido.
- b. Para las entidades navieras ya constituidas, se exige la presentación de un certificado de inscripción de la entidad en el Registro de Buques y Empresas Navieras o en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.
- c. Para las entidades navieras no constituidas, debe acompañarse el proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados Registros. Esta documentación no es exigible a las entidades que efectúen totalmente la gestión técnica y de tripulación de buques.
- d. Identificación y descripción de las actividades de aquellas entidades para las que se solicita la aplicación del régimen.
- e. Acreditación, para cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o será utilizado, o se llevará a cabo en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades fijadas en la LIS.
- f. El último balance aprobado de la entidad, si se trata de sociedades ya constituidas

- g. Demostración del valor neto contable y del valor de mercado de los buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial.

Si se trata de entidades no constituidas, a la solicitud se acompañará una previsión de dichos valores.

- h. en el caso de entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, documento probatorio de la observancia de las prescripciones del *código CGS*, expedido en los términos establecidos en la **prescripción 13.2 del *Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación***, adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante Resolución A 741.

3. Plazo de presentación de la solicitud.

La petición de acogimiento a este régimen fiscal especial ha de presentarse antes de la finalización del período impositivo a partir del cual vaya a desplegar eficacia el régimen especial.

Adviértase esta novedad, pues el **RIS** derogado establecía que la solicitud debía presentarse con, al menos, tres meses de antelación al inicio del período impositivo respecto del que se pretendía que tuviera efectos.

4. Competencia e instrucción.

El órgano administrativo competente para la instrucción y resolución de la solicitud corresponde a la Dirección General de Tributos (DGT), la cual puede recabar al contribuyente la aportación de los datos, informes, antecedentes y justificantes que

estime oportunos.

Además, la DGT podrá requerir a los organismos competentes un informe mediante el que se verifiquen los siguientes extremos:

- a. Existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, por lo que se refiere al nivel tecnológico de los buques en garantía de la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo.
- b. Actividad desarrollada por las entidades que efectúen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques.

La petición del citado informe determina la interrupción del plazo de resolución. El contribuyente puede, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Puesta de manifiesto.

Instruido el procedimiento, y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente. Este dispone de un plazo de quince días para formular las alegaciones y para presentar los documentos y justificaciones que considere pertinentes.

6. Finalización.

La resolución que se dicte ha de ser necesariamente motivada, con alguno de los siguientes pronunciamientos:

- a. Autorizar el régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje, determinando el período impositivo a partir del cual surtirá efectos. La autorización se concede por un período de diez años.
- b. Desestimar la concesión del régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje.

La solicitud deberá resolverse en el plazo de tres meses contados desde la fecha en que la solicitud haya sido presentada ante la DGT o, en su caso, a contar desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano, transcurrido el cual puede entenderse denegada.

Si transcurriera el plazo referido sin que el MHAP resuelva de manera expresa, ha de entenderse que queda desestimada. En consecuencia, el contribuyente no podrá aplicar este régimen especial, pudiendo –es obvio– interponer los recursos correspondientes contra la resolución de desestimación expresa o presunta.

7. Prórrogas.

Habida cuenta que la aplicación del régimen especial se limita legalmente a un período de diez años, si, posteriormente, el contribuyente desea continuar aplicándolo, ha de solicitar su prórroga por un período adicional de otros diez años más.

La solicitud de dicha prórroga se somete a los requisitos generales. En consecuencia, la solicitud de prórroga debe presentarse antes de la finalización del período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

Adviértase que el **anterior RIS¹²** exigía la presentación de la solicitud de prórroga con tres meses, como mínimo, de antelación al comienzo del período impositivo de aplicación del régimen especial.

8. Inclusión de nuevos buques en el régimen especial.

¹² **Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio**, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**, vigente hasta el 12 de julio de 2015.

En el hipotético caso de que con posterioridad a la concesión de una autorización, el sujeto pasivo adquiriera, arrendara, tomara en fletamento, o gestionara en su totalidad otros buques que reúnan los requisitos del régimen, tendrá que presentar, según se ha descrito más arriba, una nueva solicitud en relación a estos buques.

La autorización adicional se concederá por el período temporal de vigencia que quede a la autorización inicial del régimen especial.

10.7.2. Renuncia al régimen (art. 54 RIS)

El contribuyente podrá renunciar a la aplicación del régimen especial.

Para ello, la renuncia tendrá que presentarse antes de que finalice el período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

Obsérvese que el **RIS derogado** exigía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del período impositivo de aplicación del régimen especial. Durante los cinco años siguientes a la fecha indicada no se podrá solicitar una nueva aplicación del régimen especial.

10.7.3. Incumplimiento del régimen (art. 54 Ris).

La aplicación del régimen especial se condiciona a la observancia de ciertos requisitos. Tales exigencias se refieren unas veces al propio buque (localización de su gestión, actividad a la que se afecta, etc.). En otras ocasiones, los requisitos se imponen al propio contribuyente (por ejemplo, aplicación del régimen a la totalidad de los buques, contabilidad desglosada por buques y actividades, y otros). El incumplimiento de los requisitos exigidos provoca las consecuencias siguientes:

1. Cese de los efectos de la autorización para aplicar el régimen especial.
2. Pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales disfrutados hasta entonces por la entidad contribuyente.

Además, la pérdida de la aplicación del régimen conlleva la regularización de la situación tributaria del contribuyente. En consecuencia, para el período impositivo en el que se produzca el incumplimiento de los requisitos, la entidad deberá ingresar, junto con la cuota de tal período impositivo, las cuotas íntegras correspondientes a las cuantías que tendrían que haberse ingresado aplicando el régimen general del IS, para todos los períodos impositivos a los que resultó aplicable la autorización, amén de los intereses de demora, recargos y sanciones correspondientes.

3. Durante, al menos, cinco años, la entidad no podrá formular una nueva petición de acogimiento al régimen especial.

10.8. Partidos políticos¹³

10.8.1. Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas deL IS (art. 55 RIS).

Los partidos políticos deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que deba surtir efectos para gozar de la exención prevista en el **art. 10 Dos d) Ley Orgánica 8/2007**, de 4 de julio, **sobre financiación de los partidos políticos**.

Acompañando al escrito de solicitud preceptivo, el partido político aportará una copia simple de la escritura de constitución y estatutos, certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio de Interior así como, memoria, con exposición y justificación de que las explotaciones económicas para las que pide la exención coinciden con su propia actividad.

En este sentido, se considerará que las explotaciones económicas concuerdan con la actividad propia del partido político si:

1. Contribuyen directa o indirectamente a la consecución de sus fines.
2. Si el disfrute de la exención no distorsiona la competencia respecto de empresas que desarrollen igual actividad.
3. Si la actividad se realiza en condiciones de igualdad a colectividades genéricas de personas.

Se considerará que el partido político no cumple este requisito si los promotores, afiliados, compromisarios y miembros de sus órganos de dirección y administración, y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, son los destinatarios principales de la actividad o se benefician de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

El conocimiento y resolución motivada de la exención solicitada incumbirá al órgano de la AEAT correspondiente conforme a sus normas de estructura orgánica. La concesión de la exención quedará condicionada, a la concurrencia en todo momento, de las condiciones y requisitos previstos en la **Ley Orgánica 8/2007** y en el precepto que se analiza.

En el caso de que el órgano administrativo competente no haya notificado la resolución en un plazo de 6 meses desde su presentación, habrá de considerarse otorgada la exención.

Concedida la exención al partido político solicitante, no habrá de repetirse su petición para la aplicación a los periodos impositivos subsiguientes, excepto que las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable se modifiquen.

¹³ Arts. 55 y 56 RIS.

El partido político habrá de comunicar al **órgano de la AEAT que resulte competente** con arreglo a sus normas de estructura orgánica cualquier modificación de relevancia respecto de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación de la exención.

Conviene destacar que el **RIS derogado** exigía la comunicación de la solicitud al Departamento de Gestión Tributaria.

El órgano administrativo competente podrá declarar, previa audiencia del partido político en un plazo de 10 días, si es o no procedente la continuación de la aplicación de la exención. Se procederá del mismo modo si la Administración tributaria advierte la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación de la exención.

Si los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención se incumplen por el partido político, se perderá el derecho a su aplicación desde el propio período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

Con objeto de posibilitar el debido control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, la AEAT comunicará al Tribunal de Cuentas las solicitudes de exención presentadas y su resultado.

10.8.2. Acreditación por los partidos políticos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas (art. 56 RIS).

La acreditación por los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el **art. 11.Dos Ley Orgánica 8/2007**, se realizará mediante un certificado expedido por el **órgano competente de la AEAT que corresponda** con arreglo a sus normas de estructura orgánica (el Departamento de Gestión Tributaria, en el **RIS derogado**).

El certificado referido se extenderá previa solicitud del partido político. A la petición habrá de adjuntarse una copia del certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior.

En el certificado en cuestión se expresará su plazo de vigencia, el cual comprenderá desde el día de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

