

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

NOTAS SOBRE EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

Tomás Marcos Sánchez

Abogado

Miembro de la A.E.D.A.F.

Introducción

Las características del régimen de transparencia fiscal desde que se introdujo en el ordenamiento tributario español, han ido evolucionando hasta convertir la figura en un medio contra conductas que se consideran elusivas, o al menos incentivadoras de un diferimiento o rebaja injustificada en el pago de los tributos.

Tal vez ello ha motivado cierto grado de oscuridad en los conceptos y requisitos que determinan la definición de los sujetos afectados y de los procedimientos que integran el contenido de la transparencia fiscal. Para conseguir la mayor flexibilidad de las normas en aras de una mayor efectividad de las actuaciones administrativas que defienden la integridad de las bases y tipos de gravamen.

Se utilizan con profusión conceptos indeterminados o ambivalentes, y se introducen frecuentes excepciones a los principios, que a su vez se someten a subespecies de excepciones que vuelven a la efectividad a los principios antes excepcionados.

Para acabar de confundir las cosas aparece la reciente figura de la Transparencia Fiscal internacional con los mismos fines antielusivos y con incidencia en el complejo universo de las relaciones jurídicas, privadas y públicas, internacionales.

Los caracteres de la Transparencia Fiscal han de servir pues al respetable objetivo de la equidad y justicia tributaria, evitando que la interposición de personas entre las fuentes de renta y sus destinatarios efectivos provoque un diferimiento o minoración de las bases o tipos de tributación propios de nuestro ordenamiento.

Sin embargo, es lo cierto, que la complejidad de las normas tributarias, y singularmente la que es predicable del régimen de la transparencia fiscal, tienen una consecuencia inmediata en el nivel de seguridad jurídica a que el ciudadano tiene derecho y que también es indisociable de la esencia de nuestro ordenamiento.

Más que a menudo esta inseguridad consecuente a la complejidad, coloca al ciudadano a disposición del intérprete autorizado que puede, sin descomponer la figura,

E S T U D I O S

mantener interpretaciones y soluciones contradictorias para casos similares. Y todas ellas con el adecuado fundamento y soporte legal.

Esta dispersión conceptual de la legalidad teórica, que convalida como legítimas actuaciones particulares contradictorias en la práctica, dificulta en grado sobrehumano la planificación tributaria de los ciudadanos, y convierte a sus responsables en almas en pena incapaces de dar respuestas seguras e inteligibles.

Siempre nos queda el consuelo de alcanzar por este exigente camino el verdadero conocimiento, porque dice San Juan de la Cruz a los espirituales (perdón por la irreverencia): Si quieres saber todo en todo, no quieras saber nada en nada.

I. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNA

I.1. Elementos Subjetivos:

A. Sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes:

A.1. Concepto. Delimitación positiva:

Aquellas en las que más de la mitad de su activo, esté constituido por valores y elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales, siempre que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias: a) que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un Grupo Familiar, que es el constituido por personas unidas por vínculos de Parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive; b) que más del cincuenta por ciento del capital pertenezca a diez o menos socios.

Notas:

-Activo: valorado según contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

A falta de definición expresa del concepto de Activo, hay que considerar incluidas en el mismo las masas patrimoniales referidas bajo este apartado en los arts. 175 y siguientes de la LSA, y en el Plan General de Contabilidad y adaptaciones sectoriales.

Por lo que se refiere a la Imagen Fiel como dice el Plan General de Contabilidad en desarrollo de lo establecido en el Código de Comercio, es el resultado de la aplicación de los principios contables, presididos por el principio de prudencia.

El pronunciamiento de la Administración sobre la aplicación del régimen de transparencia en función de los valores contables supone por lo mismo un pronunciamiento positivo sobre la imagen fiel reflejada por los indicados valores recogidos en los estados contables. De ahí que no pueda ser desestimado este pronunciamiento a otros efectos

como sea el de la comprobación del resultado contable, previo a la determinación de la base imponible, en aplicación de las correcciones legalmente previstas sobre aquel..

En el caso de que la Administración pretendiese la aplicación de otra valoración, ésta ha de adecuarse necesariamente a los principios contables cuya puesta en aplicación representa la imagen fiel, y señaladamente el principio del precio de adquisición. En el régimen de transparencia sólo se admite la sustitución de estos criterios y principios valorativos en caso de venta de participaciones de sociedades de mera tenencia de bienes en los que se sustituye el valor contable por el valor del impuesto sobre el patrimonio, o por el valor de mercado si éste fuere inferior.

-Valores: No se efectúa definición del concepto que deberemos sobreentender. Una referencia puede encontrarse en el antecedente legislativo que contiene el art. 71 del anterior reglamento del impuesto sobre sociedades. Allí se definen como valores mobiliarios los títulos que concedan a sus tenedores derechos de propiedad o de percepción de dividendos, participaciones de beneficios, intereses, comisiones o primas y que sean susceptibles de cotización en mercados de valores. En particular se incluyen entre ellos: a) las acciones y participaciones en todo tipo de Sociedad o Entidades, b) los derechos preferentes de suscripción, c) las obligaciones, bonos y títulos asimilados, d) las letras de cambio emitidas por Bancos, e) los certificados de depósito emitidos por entidades financieras y libremente transmisibles, f) los resguardos de depósitos o de entrega de mercancías cuando fuesen negociables, en tanto dichas mercancías no hayan de ser destinadas a la explotación de la empresa.

Debe entenderse pues por Valores todo documento, no necesariamente título independiente, que incorpore los derechos de participación en el capital social o fondo social de entidades con personalidad jurídica propia, o representen participación en otras formas de colocación de capitales retribuidas o negociables. Se incluyen los valores representados mediante anotaciones en cuenta (Ley 24/1988).

Se computan en todo caso aquellos Valores de sociedades participadas que a su vez tengan la consideración de sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas, cualquiera que sea el grado de participación, objeto social y organización de que disponga la entidad titular de la participación, sin que se aplique la excepción que más adelante se dirá.

-Actividades Empresariales y Profesionales: remisión al concepto de la Ley del impuesto sobre la renta: ordenación por cuenta propia de 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. Notable es el problema planteado para la concreción de la existencia de actividad empresarial en ciertos sectores como es el de las entidades inmobiliarias que arriendan los bienes de su activo. Es sabido que la doctrina tradicional de los órganos directivos del Ministerio de Hacienda es contraria a la calificación del arrendamiento como actividad empresarial, mientras que algunos Tribunales de Justicia, y señaladamente el Tribunal Superior de Justicia de Valencia opinan que toda ac-

E S T U D I O S

tividad incluida en el objeto social de una entidad mercantil es por definición actividad típica empresarial. Ciertamente que la nueva Ley de renta incluye una cláusula de garantía que previene contra inseguridades y discusiones, al disponer la presunción legal de la existencia de actividad empresarial en el arrendamiento y compraventa de inmuebles, cuando en el desarrollo de la actividad se cuente con un local exclusivamente destinado a la gestión de dicha actividad y además se tenga al menos una persona empleada con contrato laboral.

El Tribunal Supremo en sentencia de 12 de mayo de 1994 (ar. 3502) define la cuestión como un problema de prueba de la existencia de organización empresarial, ajeno al ámbito del recurso de casación, por lo que se dan por ratificadas las apreciaciones al respecto de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña:

De la prueba practicada se desprende que los elementos patrimoniales de los que proceden los ingresos de la sociedad, están afectos a la explotación económica de la misma, pues es evidente que, en caso contrario, no se hubiesen obtenido los ingresos objeto de imposición, existiendo una organización empresarial dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, en mayor o menor escala, pero existente a efectos de la figura tributaria aplicable.

-Afección: Se entienden afectos: a) los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del sujeto pasivo; b) los destinados a servicios socioeconómicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, salvo bienes de esparcimiento o recreo o de uso particular del titular de la actividad; c) cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de rendimientos. Se prevé la afección parcial de elementos no indivisibles y la existencia de utilización privada irrelevante o accesoria. Respecto de la anterior redacción del impuesto sobre la renta se ha eliminado la presunción legal de no afección en caso de los bienes cedidos a personas o entidades vinculadas directa o indirectamente.

La referencia al concepto de necesidad como definitorio de la afección ha motivado que las cuestiones que sobre este concepto se han planteado hayan sido remitidas por la Administración a la prueba aportada en cada caso concreto. Esto provoca una gran inseguridad puesto que la necesidad es una relación de inferencia, pero no un hecho que pueda ser sometido a proceso probatorio alguno. A título de ejemplo examinaremos algunos pronunciamientos sobre casos conflictivos:

1.- Saldos bancarios: La resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de noviembre de 1992, mantiene que *"los saldos de las cuentas bancarias utilizadas por la sociedad consultante deben calificarse como activo no afecto a la actividad empresarial"*; sin embargo la misma Dirección General en resolución de 25 de Octubre de 1993 remite la contestación a la prueba efectiva de la necesidad del elemento para la realización de la actividad al afirmar: *"Se observa en el balance cerrado a 31 de diciembre de 1992 que más del cincuenta por ciento del activo está constituido por la cuenta de bancos y por la cuenta de inversiones financieras. En la medida en que dichos elemen-*

tos patrimoniales no sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos no pueden considerarse afectos a la actividad empresarial realizada por la sociedad."

2.- Arrendamiento de negocios: En resolución de la D.G.T. de fecha 7 de septiembre de 1992, se mantiene que *"puesto que la sociedad carece de personal y tiene como única actividad el arrendamiento de sus instalaciones, parece deducirse que no cuenta con una mínima organización empresarial que permitiría calificar su actividad como actividad empresarial."*

-Parentesco: Se determina atendiendo al art. 915 y siguientes del C.C. La referencia al Grupo Familiar limitándolo posteriormente a las relaciones de parentesco, excluye de la descripción del Grupo Familiar a los cónyuges, según doctrina civil mayoritaria que entiende que el matrimonio hace familiares a los cónyuges entre sí pero no los convierte en parientes.

En este Grupo Familiar es imposible computar participaciones correspondientes a Entidades Jurídicas puesto que la especulación sobre toda relación parental es impropia, en estos casos. Lo que significa que existiendo socios personas jurídicas con un grado de participación superior a este cincuenta por ciento, no podrá apreciarse la concurrencia del requisito atinente a la propiedad conjunta del Grupo Familiar. (Resolución de la D.G.T. de 2 de septiembre de 1992)

-Participación en el capital: se cuantifica la participación requerida en relación a la titularidad imputable a los Socios. Lo que significa que tiene relevancia directa la definición de la condición legal de socio en el caso de usufructo de las acciones o participaciones que de difiere (por ministerio de los arts. 67 LSA y 36 LSRL), en favor del nudo propietario, pudiendo conferirse estatutariamente todos los restantes derechos inherentes a la condición de socio en el usufructuario.

De tal forma que la división de la nuda propiedad que informa la condición de socio entre más de diez personas, determinará la no concurrencia de este requisito subjetivo del régimen de transparencia, aunque la atribución de los derechos de socio se haya diferido en favor de usufructuarios en menor número.

A.2.- Concepto. Delimitación Negativa:

A.2.1. - No se computarán como valores los siguientes: a) Los poseídos en cumplimiento de disposición normativa; b) Los que incorporen derechos de crédito derivados de relaciones contractuales propias del desarrollo de Actividades empresariales o profesionales; c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de actividad constitutiva de su objeto; y d) Los que otorguen al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, excluyéndose de la excepción a las entidades participadas que, a su vez, sean sociedades de cartera.

E S T U D I O S

Para afrontar problemas de prueba de la finalidad, conviene incluir la requerida en la definición del objeto social (art. 9 LSA., art. 13 LSRL y art. 117 y art. 178 del Reglamento del Registro Mercantil).

A.2.2.- No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos provenientes del desarrollo de actividades empresariales o profesionales, con el límite de los beneficios obtenidos en el propio año y en los diez años anteriores.

La limitación atinente al origen del que provengan los fondos ha de plantear problemas no solubles en el caso de coexistencia de una actividad empresarial o profesional, con beneficios atípicos resultantes de los elementos patrimoniales afectos a estas actividades o no afectos a ninguna de ellas. ¿Cómo se discriminará entre los posibles distintos orígenes del beneficio contable y mercantil único y sintético?

La literalidad de la norma obligará a distinguir los beneficios no distribuidos provenientes de actividades empresariales o profesionales del resto. Y a comparar los provenientes de actividades empresariales o profesionales con los beneficios totales que podrán ser mayores que los beneficios empresariales o profesionales no distribuidos, o menores (en el caso de pérdidas provenientes de otras fuentes diferentes a las actividades empresariales o profesionales).

B. Sociedades de profesionales:

B.1.- Concepto. Delimitación positiva:

Aquellas en las que más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando las personas físicas profesionales que estén directa o indirectamente vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, al menos en el 50 por cien de los beneficios de aquellas.

Notas:

-Origen de los ingresos: El límite del 75% de los ingresos que procedan de actividades profesionales, obliga a preguntarse sobre la inclusión entre los mismos de los ingresos extraordinarios dimanantes, por ejemplo, de la enajenación de elementos afectos, y no afectos, a la actividad. En la medida en que tales ingresos, aun pudiendo integrarse en la base o renta fiscal derivada del ejercicio de la actividad profesional, no proceden del ejercicio de la actividad profesional entendida en su sentido material, como actividad cualificada intelectualmente en un sentido específico según la especialidad, no deben entenderse procedentes de este ejercicio. En esta misma medida entiendo que puede planificarse la cadencia de la obtención de estos ingresos, en orden a lograr la más adecuada tributación, logrando la inclusión o exclusión del régimen de transparencia, según proceda.

-Profesional: Como para la Ley fiscal que nos ocupa la definición de actividades empresariales y profesionales no ofrece diferencias explícitas, puesto que ambos suponen ordenación por propia cuenta de determinados factores de producción, hemos de concretar el concepto de profesional en fase interpretativa. No siendo suficiente la mera remisión a las clasificaciones del Impuesto sobre actividades económicas habida cuenta de la profusión de apartados de cierre para "profesionales no clasificados en otros puntos". Tampoco la remisión a los conceptos del reglamento del impuesto sobre la renta es suficiente porque no se incluyen definiciones omnicomprendivas sino calificaciones puntuales.

Sin embargo hay que señalar que ambos textos son referencias válidas para identificar la condición de profesional, al menos en el ámbito de la Administración:

1.- Comisionistas y Agentes comerciales y asesoramiento comercial:

-Resolución D.G.T. de 2 de septiembre de 1992: *El objeto social es la gestión y asesoramiento comercial en relaciones internacionales, y también que la entidad obtiene sus ingresos por comisiones sobre ventas efectuadas entre los vendedores y compradores puestos en relación por la entidad, sin asumir el riesgo o ventura de las operaciones mercantiles en las cuales se plasman dichas operaciones... de lo dispuesto en el art. 51.2 del reglamento del impuesto se deduce que la actividad de comisionista desarrollada por la entidad tiene carácter profesional...*

-Resolución D.G.T. de 7 de septiembre de 1992, ante una sociedad matriculada en el epígrafe 631 de la Sección Primera de las Tarifas de IAE: *"El carácter de profesional califica a la actividad considerada aisladamente, con independencia de que dicha actividad pueda ser desarrollada por una persona física o por una persona jurídica. Por esta razón no resulta determinante al efecto, la calificación que se haga en el impuesto sobre Actividades Económicas... si de acuerdo a lo dispuesto en el art. 51,2 del reglamento del impuesto, la actividad puede ser calificada como actividad profesional, se entenderá cumplido el requisito..."*

2.- Servicios financieros y contables

-Resolución de la D.G.T. de 15 de enero de 1993: *"Es una sociedad anónima dedicada a prestación de servicios financieros y contables por lo que cumple con el primero de los requisitos" (actividad profesional).*

-Resolución de la D.G.T. de 28 de enero de 1993: *"La sociedad consultante ha desarrollado hasta la fecha una actividad de asesoramiento fiscal y contable, actividad que puede calificarse a efectos fiscales como profesional..."*

3.- Relevancia de la clasificación y conceptos de las Tarifas del I.A.E.:

-Resoluciones de la D.G.T. de 17 de Octubre de 1994: *"De acuerdo con el art. 51 del reglamento del impuesto tendrán la calificación de profesionales las actividades in-*

E S T U D I O S

cluidas en la sección segunda y tercera de las taifas del I.A.E., por tanto tendrán la calificación de profesionales las actividades incluidas en la sección segunda, aunque las sociedades profesionales, tal y como dispone la regla 3ª de las instrucciones del I.A.E. deban matricularse y tributar por la actividad correlativa de la sección 1ª."

El derecho administrativo es la rama del ordenamiento que puede suministrar alguna ayuda al respecto. En sede constitucional se integran los conceptos de profesiones tituladas y Colegios Profesionales (arts. 27, 36 y 149 de la Constitución). El Tribunal Constitucional ha manejado la distinción entre títulos académicos y no académicos para negar la protección penal propia del delito de intrusismo a los no académicos (STC 111/1993 de 25 de marzo, ponente Sr. Rodríguez Bereijo). En esta misma línea la jurisprudencia Constitucional establece diferencias entre profesión y actividad profesional, al proclamar que la Ley de Auditoría de Cuentas, no regula una profesión sino una actividad profesional (STC 386/1993 de 23 de diciembre, ponente Sr. García-Mon y González-Regueral):

"El objeto de la ley es, pues, una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esta actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión... Es perfectamente posible que por una sola profesión se realice una diversidad de actividades sometidas a un diferente régimen regulador..."

El tercer aspecto del concepto de profesional para el derecho administrativo no es otro que el contenido o atribución de competencias las que el título y colegiación constituyen la constatación y garantía. Para el derecho tributario es obvio que carecen de relevancia los condicionantes de titulación y colegiación, puesto que lo exigido por la norma como circunstancia determinante es la mera ordenación de factores de producción por cuenta propia. Pero como este es igualmente el concepto de actividad empresarial o empresario, debe entenderse como elemento necesario igualmente para que pueda existir el profesional o la actividad profesional, el componente intelectual de la atribución de determinadas competencias que no son objeto del arrendamiento de servicios profesionales, y que constituyen la norma y protocolo técnico al que ha de atenderse la prestación objeto del mencionado arrendamiento de servicios.

-Vinculación con la actividad profesional generadora de ingresos: Se atribuye a las personas físicas directa o indirectamente relacionados con el desarrollo de estas actividades. La generalidad con que se redacta la expresión permitirá, tal vez, incluir el tanto ejercicio de la actividad a través de otras personas contratadas al efecto, como los casos de separación entre la titularidad del riesgo de la ordenación económica y los medios con los que se ejerce la profesión, y la titularidad del ejercicio profesional con medios ajenos y sin independencia y ordenación por cuenta propia.

Sin embargo, la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre esta misma redacción del texto de la Ley del Impuesto sobre la renta, exige para que pueda hablarse de relación directa o indirecta con la actividad de la sociedad, la transcendencia hacia

el exterior de la actividad del profesional. De tal modo que no se cumple este requisito, ni se estima la existencia de relación con la actividad cuando el profesional se limita a presta sus servicios a la misma sociedad, sin aparecer en forma alguna estos servicios en la relación de la sociedad con sus clientes. Así se ha pronunciado la Administración sobre este punto:

-Resolución D.G.T. de 2 de septiembre de 1992: *"No basta por tanto que los socios presten a la sociedad los servicios que esta precise para su normal funcionamiento interno sino que es necesario que sus servicios profesionales, como servicios de la sociedad, trasciendan al exterior. Del escrito de consulta parece deducirse que el socio economista presta a la entidad servicios internos, sin que exista vinculación directa o indirecta, entre los servicios prestados por este socio y el desarrollo de la actividad profesional de la entidad. En este supuesto, respecto de este socio, se entendería incumplido el tercer requisito (que los socios ejerzan su profesión y el citado ejercicio esté vinculado con la actividad profesional de la entidad).*

En el mismo sentido las Resoluciones de 15 de enero de 1993, 26 de septiembre de 1994, 30 de septiembre de 1994, y varias de 17 de octubre de 1994; en una de éstas últimas se estima que no existe relación con la actividad en el caso de un socio jubilado

-Derecho a participar en los beneficios: Se atribuye con mejor técnica que en las sociedades de cartera y mera tenencia de bienes, a un grupo familiar en el que, además se tiene en cuenta en lo procedente el grado de parentesco. Si bien ha de reconocerse la existencia de escaso margen de maniobra para las familias constituidas con arreglo a derecho, habida cuenta de la larga mano del régimen de transparencia que se extiende hasta el cuarto grado de parentesco. No se menciona expresamente el parentesco por afinidad, por lo que cabe suponer que está incluido en la previsión del término "familiares", del que se excluyen, como es obvio las entidades jurídicas con personalidad independiente.

Conviene tener en cuenta que el derecho a participar en los beneficios es un derecho imputable al usufructuario y ajeno al nudo propietario que es el que tiene la condición de socio. Siendo así que en estas sociedades la imputación de bases se efectúa a quien ostente la condición de socio, (según la dicción literal de la ley), se ha diversificado la condición para la transparencia en el impuesto sobre sociedades (derecho a participar en los beneficios), y en el impuesto sobre la renta en el que se sigue imputando en función de la condición de socio, salvo modificación del criterio de interpretación administrativo. De modo que puede concebirse la existencia de sociedades de profesionales transparentes en las que se impute la base a un socio sin derecho a participar en los beneficios y en las que, al mismo tiempo, los profesionales usufructuarios no tienen imputación de bases, sin perjuicio de la tributación del resultado o producto del usufructo en casos de distribución de beneficios (rendimientos de capital mobiliario), o

E S T U D I O S

disolución de sociedades o liquidación del resultado del usufructo a cargo del Nudo propietario (incrementos o disminuciones patrimoniales).

El cómputo del grado de participación plantea algún problema de interpretación relacionado con la forma adverbial "conjuntamente". Porque puede sostenerse que siempre será necesaria alguna, aunque mínima, participación en beneficios del profesional, para que pueda hablarse de participación ostentada conjuntamente con sus familiares. De modo que bastaría que un profesional no tuviera derecho alguno a participar en beneficios, aun ostentando sus familiares la participación superior al 50%, para que no se estimara cumplido el requisito de la transparencia, por no poder hablarse literalmente de que el derecho a la participación sea ostentado por el profesional conjuntamente con sus familiares.

Sin embargo, entiendo que estamos ante una utilización impropia del término conjuntamente que viene referido al conjunto de la participación del grupo familiar incluido el profesional afectado, y no a la suma de la participación del grupo más la del profesional integrado en tal grupo.

-El derecho a participar en beneficios y las prestaciones accesorias: Los arts. 9.1), 36, 53.1.f), 65 y 145.2 de la LSA y los arts. 22 a 25 de la LSRL prevén la regulación estatutaria de la obligación de realizar, a cargo de todos o alguno de los socios, prestaciones accesorias distintas de las aportaciones de capital, expresando su contenido concreto y si se han de realizar gratuitamente o mediante retribución.

Si tenemos en cuenta que la forma de retribución puede consistir en una participación en beneficios, deberemos concluir que la existencia de este derecho a participar en los beneficios por un profesional obligado a realizar prestaciones accesorias, cualifica la existencia de sociedad en transparencia, si se cumplen los requisitos de cuantía en los ingresos y porcentaje de participación en beneficios previstos en la Ley.

En caso de que las prestaciones accesorias tengan carácter no retribuido o no consista la retribución en el derecho a participar en los beneficios, deberemos entender que no se cumple el requisito de transparencia.

Aunque desde el punto de vista fiscal, la gratuidad de la valoración no signifique la inaplicación de las normas de valoración derivadas de las relaciones entre personas o entidades vinculadas, el cómputo de la retribución tendrá la calificación de rentas fiscales que correspondan, pero en ningún caso puede hablarse de la existencia del derecho a participar en beneficios en términos mercantiles, salvo recalificación de los negocios jurídicos.

Sobre este punto se ha pronunciado la D.G.T. en Resolución de fecha 28 de diciembre de 1992:

"Las cantidades percibidas por los socios de acuerdo con su participación estatutaria en los beneficios sociales, determinada de acuerdo con las reglas es-

Jorge Marcos Sánchez

tablecidas en la normativa mercantil, tendrán el carácter de rentas imputadas. Por su parte, las cantidades percibidas por otros conceptos, habrán de ser calificadas fiscalmente de acuerdo con su naturaleza, dependiendo de las circunstancias de hecho que concurren y los pactos que medien entre sociedad y socio. A estos rendimientos les resultará de aplicación cuando proceda, la regla de valoración establecida en el art. 8 de la Ley del Impuesto, relativa a las operaciones vinculadas."

Esto puede convertir un problema de Transparencia Fiscal de Sociedad de Profesionales en un problema de valoración de las operaciones vinculadas, con los correspondientes ajustes extracontables, en su caso.

C. Sociedades de artistas y deportistas:

C.1.- Concepto. Delimitación positiva:

Aquellas en que más del 50 por ciento de los ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas, cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, tengan derecho a participar, al menos en el 25 por cien de los beneficios de aquellas.

Notas:

-Origen de los ingresos: Estos han de proceder de actuaciones artísticas o deportivas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas. Se reproducen los problemas del cómputo de los ingresos dimanantes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos y no afectos a la actividad que hemos indicado en las sociedades de profesionales. Se añaden a ellos los derivados del concepto de "actividad relacionada" con artistas y deportistas. Entiendo que estas deben calificarse con sentido restrictivo, por referencia a la relación objetiva, y no subjetiva, entre la actividad y la persona del artista o deportista. De forma que no toda actividad desarrollada por los artistas y deportistas sea incluida en esta relación, sino sólo las actividades que, desarrolladas al margen de las actuaciones artísticas o deportivas, tienen por objetivo la explotación comercial de la condición de artista o deportista: derechos de propiedad intelectual, derechos de imagen, etc.

También esta interpretación restrictiva del término "artistas", y por ende, actividad artística, se ha utilizado por la D.G.T. en su resolución de fecha 10 de Abril de 1992, en una consulta planteada por una Cooperativa de Trabajo Asociado cuyo objeto social es la realización de montajes, producción y explotación de espectáculos teatrales:

"La calificación de artistas a que hace referencia el artículo 52 citado, solo será aplicable a aquellos socios de la cooperativa que realicen directamente las actividades artísticas, y no al resto de los socios cuya actividad no pueda ser calificada como artística".

E S T U D I O S

-Derecho a participar en los beneficios: Con diferente nivel de porcentaje se reitera el condicionante del derecho a participar en los beneficios por parte de artistas y deportistas afectados. Como en estas sociedades el criterio de imputación de bases en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es la atribución al que es titular de la cualidad de socio, y este es el nudo propietario, (según interpretación vigente de la D.G.T.) debe precisarse la posible existencia de sociedades en transparencia en las que los socios no sean ni artistas ni deportistas a los que se imputará la base imponible, mientras que el titular de los derechos económicos, normalmente usufructuario, no será objeto de imputación, y tributará en el momento del reparto. Se reitera la extensión del régimen hasta el cuarto grado de parentesco en familias legalmente constituidas al igual que en las sociedades de profesionales.

El derecho a participar en los beneficios puede vincularse igualmente a la existencia de prestaciones accesorias a cargo de todos o alguno de los socios.

D. Sociedades excluidas de la transparencia :

D.1.- Requisitos temporales:

No se encuentran incluidas en transparencia las sociedades de cartera de mera tenencia de bienes, de profesionales(?), de artistas o deportistas (?), en las que las circunstancias determinantes de su calificación como tales no concurren ,más de noventa días del ejercicio social. Deben entenderse como días naturales, y se computan tanto los períodos continuados como los alternos, dentro de cada ejercicio social. En este punto, y como la determinación de la fecha de cierre del ejercicio social es materia legalmente disponible, a salvo el período de duración de doce meses, entiendo que es posible incidir sobre la aplicación o no del régimen de transparencia, anticipando el cierre de un ejercicio antes de culminar el período de noventa días de concurrencia de los requisitos del régimen.

El requisito del período de noventa días de cumplimiento de las circunstancias que califican la aplicación de la transparencia fiscal se define en el último párrafo del apartado 2 del art. 75 y viene referido a todas las circunstancias del apartado anterior (apartado 1). Si interpretamos esta condición temporal literalmente, deberemos concluir que el requisito de la procedencia de los ingresos de actividades profesionales y artísticas y deportivas ha de computarse por cada período de noventa días y además sea éste continuado o alterno. Como esta determinación y comprobación día por día del origen y naturaleza de los ingresos es sencillamente imposible, debemos entender que no puede aplicarse en tal forma a las sociedades de profesionales, ni a las sociedades de artistas o deportistas. Sino que el cómputo del porcentaje de ingresos que provienen del ejercicio de la correspondiente actividad se refiere a la totalidad del ejercicio social, así como el cómputo del porcentaje de participación en beneficios que cualifica a este tipo de sociedades.

Tomás Marcos Sánchez

A salvo de la posible aplicación de normas generales sobre fuerza mayor (art. 1105 C.C.), la Administración entiende que en este cómputo temporal no se admiten excepciones por razones coyunturales: Resolución de la D.G.T. de 3 de julio de 1992:

"Cualquier sociedad en la que concurran durante más de treinta días (actualmente noventa días) del ejercicio social las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 52 del impuesto debe tributar en régimen de transparencia fiscal,... no existen excepciones que puedan aplicarse, en general, a cualquier sociedad".

D.2.- Sociedades participadas al 100% por otras personas jurídicas no transparentes:

Como delimitación negativa del ámbito de las sociedades afectadas, de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales, y de artistas o deportistas, se establece la exclusión del régimen de transparencia, a todos los efectos, cuando la totalidad de los socios de la afectada sean personas jurídicas no transparentes..

D.3.- Sociedades con valores admitidos a negociación:

No se aplica la transparencia fiscal a las sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas o deportistas, en los períodos en que los valores representativos de la participación en el capital estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios de valores previstos en la Ley 24/1988.

La doctrina de la D.G.T. entiende referido este concepto de la negociación como circunstancia excluyente de la transparencia, a la cotización en Bolsas y Mercados españoles (Resolución de la D.G.T. de 30 de noviembre de 1993)

D.4.- Sociedades participadas por entidades de derecho público:

Las sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes, pierden su condición de transparentes cuando una persona jurídica de derecho público sea titular del más del cincuenta por ciento del capital.

E. Agrupaciones de Interés Económico: (Ley 12/1991 de 29 de abril)

E.1.- Concepto. Delimitación positiva:

Son entidades mercantiles con personalidad jurídica sin ánimo de lucro para sí mismas, encaminadas a facilitar el desarrollo o mejora de los resultados de la actividad de sus socios empresarios o profesionales, y cuyo objeto se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la desarrollada por sus socios.

E.2.- Delimitación negativa:

El régimen de transparencia no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a sus objeto o posean directa o in-

E S T U D I O S

directamente participaciones en sus sociedades miembros, o dirijan o controlen directa o indirectamente las actividades de sus socios o de terceros.

F. Agrupación Europea de Interés Económico: (Rto. CEE 2137/1985 del Consejo de 25 de julio)

F.1.- Concepto. Definición positiva:

Son figuras asociativas con personalidad jurídica propia, que tienen como finalidad facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros, para permitirles mejorar sus resultados.

F.2.- Delimitación negativa:

El régimen de transparencia no será aplicable al período en que realice actividades distintas de las adecuadas a su objeto o prohibidas: art. 3,2 reglamento CEE 2137/1985: a) ejercer directa o indirectamente poder de dirección o control de las actividades de sus miembros o de otra empresa, y en particular en sectores de personal, finanzas e inversiones; b) participaciones directas o indirectas en empresas miembros o en otras empresas salvo que en este último caso sea necesario a los fines de la agrupación por cuenta de sus miembros; c) emplear más de quinientos asalariados; d) ser utilizada por una sociedad para facilitar préstamos o transferencias de bienes a un directivo de la primera en tanto tales operaciones estén sometidas a control o restricción por la legislación del Estado aplicable a esas sociedades; e) ser miembro de otra agrupación europea de interés económico.

G. Uniones Temporales de Empresas: (Ley 8/1982, de 26 de mayo)

G.1.- Concepto. Delimitación positiva:

Simple modalidades de colaboración empresarial, carentes de personalidad jurídica, constituidas por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra servicio o suministro, a las que se aplica la transparencia fiscal cuando se inscriban en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

G.2.- Delimitación negativa:

El régimen de transparencia no se aplica en los períodos impositivos en que se realicen actividades distintas a aquellas en que debe consistir su objeto social (desarrollar o ejecutar exclusivamente una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España)

I.2.- Contenidos y Procedimientos.

2.1.- Imputaciones:

2.1.1.- Sujetos de la imputación:

Las magnitudes correspondientes se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la renta o por el Impuesto sobre sociedades. Quedan excluidos los socios no residentes.

2.1.2.- Magnitudes imputables:

2.1.2.1.- Bases imponibles imputables:

Se imputan las bases imponibles positivas, salvo en el caso de las Agrupaciones de Interés Económico, Agrupaciones de Interés Económico Europeo, y Uniones Temporales de Empresas, las cuales admiten imputación de bases negativas.

Las bases imponibles negativas no se imputarán, pudiéndose compensar con las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concurren en los siete años inmediatos y sucesivos.

Las bases imputables se determinan en principio mediante la aplicación de las normas del Impuesto sobre sociedades. Si bien, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en el territorio español, se multiplican por los coeficientes aplicables a estos conceptos en el impuesto sobre la renta para determinar el ingreso fiscal.

Respecto a las Uniones Temporales de Empresas ha de entenderse aplicable la normativa sobre valoración de operaciones vinculadas, puesto que la disposición derogatoria única, punto 7, ha derogado expresamente esta excepción contenida en la Ley de 26 de mayo de 1982.

Sin embargo y respecto de estas mismas normas de valoración de operaciones vinculadas a entidades en transparencia fiscal, el Tribunal Supremo ha ordenado la inaplicación en algún supuesto: Sentencia de 19 de enero de 1996, Ar. 1701, Ponente Sr. Gota Losada:

"La conclusión que se deduce de lo anterior es que en los préstamos concedidos por los socios -personas físicas- a sus sociedades, cuando éstas son transparentes fiscalmente, la actuación comprobadora de la Administración Tributaria,... debe hacerse de modo simultáneo y conjunto a los socios y a las sociedades transparentes, única manera de decidir racionalmente de la conveniencia o no de aplicar las presunciones legales, pues éstas son medios de prueba, que la Administración Tributaria no está imperiosamente obligada a utilizar, sino que sólo debe hacerlo cuando el resultado probado proteja los intereses legítimos de la Hacienda Pública, y nunca de manera que dichas actuaciones puedan desembocar al final del todo en algo similar a las acciones de "mera jactancia"... de manera que se puede afirmar apodícticamente que las normas del artículo 16, apartados 3 y 4, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no se aplican a las operaciones (préstamos) realizadas entre Don... y sus sociedades transparentes."

E S T U D I O S

Aunque las bases imponibles negativas no se imputan, cuando acompañan a resultados contables negativos de la sociedad transparente, éstos resultados negativos pueden determinar una pérdida de valor de la participación. Si esta pérdida de valor se recoge contablemente mediante la correspondiente provisión por depreciación (art. 12.3 LIS), esta depreciación tiene la consideración fiscal de gasto deducible, por cuanto no existe ninguna prohibición legal a este respecto.

2.1.2.2.- Deducciones y bonificaciones en la cuota imputables:

Las bases de las deducciones y bonificaciones se integran, conjuntamente con la base imponible positiva, en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas del Impuesto sobre sociedades o sobre la renta aplicables, según los casos.

En caso de la coexistencia de estas deducciones con la existencia de bases negativas, se trasladan las deducciones al ejercicio en que se compense la correspondiente base negativa, según Resolución de la D.G.T. de 27 de septiembre de 1994:

"... queda la posibilidad de trasladar a otros ejercicios las citadas bases de las deducciones y bonificaciones, siempre y cuando existan bases imponibles positivas que imputar, y se respeten los plazos máximos y los límites previstos..."

2.1.2.3.- Pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta imputables:

Los correspondientes a las sociedades transparentes se imputan a los sujetos afectados.

No se especifica que la imputación haya de ser conjunta con las bases imponibles positivas. Lo que tanto significa como que la imputación ha de efectuarse en el ejercicio al que correspondan con independencia de la existencia de base negativa no imputable. Lo que parece lógico si se tiene en cuenta que las sociedades en transparencia no tienen derecho a la devolución del exceso ingresado a cuenta sobre la cuota del ejercicio. Así lo entiende la misma Resolución antes citada de 27 de septiembre de 1994:

"En cambio con respecto a los ingresos a cuenta y las retenciones no resulta necesaria la existencia de bases imponibles positivas para proceder a su imputación."

2.1.2.4.- Cuotas imputables:

Se imputan a los socios las cuotas del Impuesto satisfechas por la entidad transparente, así como la que le hubiese sido imputada a dicha sociedad (esto último en el Impuesto sobre sociedades, pero no en el impuesto sobre la renta en el que es igualmente necesario efectuar la deducción, puesto que en la primera sociedad imputada esta imputación habrá minorado la cuota imputada al socio).

2.1.3.-Criterios de imputación:**2.1.3.1.-Titulares de la imputación en el Impuesto sobre sociedades:**

La imputación se realizará a quien ostente los derechos económicos derivados de la condición de socio en el día de la conclusión del período impositivo de la entidad transparente, en la proporción resultante de los estatutos sociales, y en su defecto, de acuerdo con la participación en el capital social del imputado. Lo que tanto significa como la imputación a cargo de quien ostente los derechos económicos a participar en los beneficios, con independencia de la condición de socio. Y ello a pesar de que, salvo en la regulación del criterio de imputación las referencias legales se refieren exclusivamente a los socios. Deben entenderse pues estas referencias entendidas a quienes ostenten los derechos de los que dimanen los rendimientos económicos que normalmente van vinculados a la condición de socio. Pero que pueden existir por separado, como en el caso de la existencia de nuda propiedad (cuyo titular es socio), y usufructo sobre las mismas participaciones (cuyo titular puede ostentar todos los derechos derivados de la condición de socio, y desde luego, todos los derechos económicos).

Lo que plantea el problema de los contratos de venta anteriores al cierre del ejercicio con pacto de recompra posterior a dicho cierre, que modifican la imputación fiscal derivada del régimen de transparencia.

2.1.3.2.- Titulares de la imputación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas:

A) Las imputaciones correspondientes a las sociedades de cartera, sociedades de mera tenencia de bienes, y sociedades de artistas o deportistas, se efectuarán a quienes sean titulares de los valores y derechos de que los rendimientos provengan, según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, es decir admitiendo la división en caso de titularidad ganancial.

La expresión que se utiliza no es la misma que la que contiene el impuesto sobre sociedades, por lo que cabe preguntarse sobre quién sea el auténtico Titular de los bienes y derechos de que los rendimientos provengan en caso de separación entre la cualidad de socio y los derechos inherentes a tal cualidad, señaladamente el derecho a participar en las ganancias. A tal efecto, y como la redacción actual otorgada por la disposición final cuarta de la LIS coincide con la anterior de la Ley 18/1991, es relevante la Doctrina de la Dirección General de Tributos, manifestada en la Resolución de 25 de Septiembre de 1992:

*En el caso planteado en el que existe un usufructo de acciones de una sociedad transparente, se plantea la cuestión de a quién imputar las bases imponibles positivas, al nudo propietario o al usufructuario. Habida cuenta de que la condición de socio reside, como se dispone en el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en el nudo propietario, las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente, deberán serle imputadas, en la proporción correspondiente, **al nudo propietario de las acciones**, el cual podrá tener en consideración esta circunstancia al constituir el usufructo y regular la relación obligacional derivada del mismo.*

E S T U D I O S

En el mismo sentido la Resolución de la D.G.T. de 7 de septiembre de 1992:

"... de donde cabe concluir que la condición de profesional habría que exigirla de los hijos del socio fallecido, nudos propietarios cada uno de una participación del 25% del capital social de la sociedad, y no del cónyuge del socio fallecido, usufructuario de una participación del 50% del capital social..."

Lo que significa, que en este tipo de sociedades se aplica en el impuesto sobre la renta un criterio de imputación diferente al correspondiente al impuesto sobre sociedades, y que el titular jurídico al que se refiere el precepto redactado por la disposición final Cuarta de la LIS es el propietario de la participación en capital que confiere la condición de socio o nudo propietario, con independencia de los derechos económicos y teniendo en cuenta su titularidad jurídica, en el caso de la existencia de sociedad de gananciales.

El que este tipo de diferencias en la regulación de los criterios de imputación sea diferente en los impuestos sobre la renta personal es absurdo, y podría dar lugar a situaciones paradójicas en las que se tuviera que imputar a una persona jurídica titular del derecho a participar en los beneficios, y a la vez a una persona física titular de la condición de socio.

Sin embargo, la modificación del criterio de interpretación administrativo para una misma e idéntica redacción en el impuesto sobre la renta es más absurda todavía, habida cuenta de la oportunidad de fijar claramente estas variaciones en los textos legales oficiales. Y daría lugar a la irracional situación que consiste en exigir al contribuyente comportamientos diferentes e incluso contradictorios ante una misma e idéntica redacción normativa.

B) Las imputaciones correspondientes a las sociedades de profesionales se referirán a quienes ostenten la condición de socio de las mismas (sin dudas de interpretación en este caso), con independencia, aunque la titularidad jurídica de los valores fuera común. Lo que significa que en el caso de existencia de propiedad separada entre nuda propiedad (condición de socio), y usufructo (derechos económicos derivados de la condición de socio y potencialmente todos los demás), la imputación se realizará a los socios y no a los Usufructuarios. Los cuales, como veremos solamente tributarán en el caso del reparto expreso de los beneficios generados durante la duración del usufructo.

2.1.4.- Elemento temporal de la imputación:**2.1.4.1.- Socios que tengan la condición de entidad transparente:**

En la fecha de cierre del ejercicio de la entidad participada.

2.1.4.2.- Sujetos pasivos por obligación personal de contribuir en el I.S.S. y en el I.R.P.F.:

En el período en que se hubieren aprobado las cuentas anuales, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada. Cuya opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

2.2.- Tributación de las sociedades transparentes:

2.2.1.- Sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales, de artistas o deportistas:

Tributarán por este impuesto en las mismas condiciones, (se supone que incluidas deducciones y bonificaciones), que cualquier otro sujeto pasivo, con la excepción del derecho a obtener devoluciones, por la parte de base imponible positiva imputable a los socios residentes.

2.2.2.- Tipo de gravamen para sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas o deportistas:

Se aplicará el tipo general, con las siguientes excepciones: A) Incumplimiento de la obligación de mantener el carácter nominativo de los valores representativos de las participaciones en el capital social, del que derive desconocimiento total o parcial de los socios, en cuyo caso se aplicará el tipo marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la renta. B) Régimen Transitorio: Se aplicará en el primer período impositivo iniciado a partir del día 1 de enero de 1996 el tipo 0, en el segundo período impositivo el 10%, y en el tercero el 20%.

2.2.3.- Agrupaciones de Interés Económico Españolas:

No tributarán por la parte de base imponible imputable a socios residentes.

2.2.4.- Agrupaciones Europeas de Interés Económico:

No tributarán por el impuesto sobre sociedades.

2.2.4.1.- Régimen de las A.E.I.E. residentes:

Los socios residentes integrarán en su impuesto personal la parte correspondiente de la base imponible de la Agrupación

Los socios no residentes tributarán por obligación real exclusivamente en el caso de que la actividad realizada por ellos a través de la Agrupación determine la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

2.2.4.2.- Régimen de las A.E.I.E. no residentes:

Los socios residentes integrarán en su impuesto personal la parte proporcional del resultado de la Agrupación corregido con las normas para determinar la base imponible a partir de este resultado. Si la actividad realizada por los socios a través de la agru-

E S T U D I O S

pación determina la existencia de establecimiento permanente en el extranjero se aplicarán las normas previstas para evitar la doble imposición internacional.

Los socios no residentes tributarán por obligación real únicamente si la actividad realizada por ellos a través de la Agrupación determina la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

2.2.5.- Régimen de las Uniones Temporales de Empresas:

No tributarán por la parte de base imputable a los miembros residentes.

Las empresas miembros de la unión que opere en el extranjero, o que participen en obras servicios o suministros que se realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas análogas a la Unión temporal, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención. Mediante la correspondiente solicitud e información al Ministerio de Economía en el caso de fórmulas análogas a la unión temporal de empresas.

La opción por la exención determinará la aplicación de la misma hasta la extinción, en cuyo momento podrá también imputarse la renta negativa generada durante su existencia, en su caso.

2.3.- Régimen de la Distribución de Beneficios:

2.3.1.- Socios no residentes:

Tributarán conforme a las reglas generales de la distribución de beneficios, habida cuenta de que por la parte imputable a estos socios no existen imputaciones sino tributación de la sociedad en régimen general.

Los beneficios imputados a socios no residentes de Agrupaciones Europeas de Interés Económico que hayan sido sometidos a obligación real de contribuir no estarán sometidos a tributación por razón de su distribución.

2.3.2.- Socios residentes:

Los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a socios que deben soportar la imputación de bases positivas y provengan de períodos en transparencia no tributarán ni en el Impuesto sobre sociedades ni en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Esto plantea algún problema de interpretación en casos de división de la propiedad de los valores entre nuda propiedad y usufructo. De tal modo que, para las sociedades que imputan atendiendo a los derechos económicos del socio (cuando se aplican las normas del impuesto sobre sociedades), nos encontraremos con distribuciones del resultado que no corresponden a Socio alguno, puesto que la condición de socio reside en el nudo propietario de la acción o participación, luego no se aplicará literalmente

la regla de la no tributación que se refiere en exclusiva a socios imputados; pero, como por otro lado estos titulares de derechos económicos han soportado a su vez la imputación de bases positivas antes de la distribución de beneficios, no es de recibo afirmar la existencia de una doble tributación a pretexto de que la exoneración de gravamen solo es aplicable a los Socios imputados. Más racional es entender que cuando la Ley habla de socios a quienes efectuar las imputaciones reguladas en los apartados 2,4 y 5 del art. 75 de la Ley del impuesto, está empleando un concepto equivalente al "titular de los derechos económicos derivados de la condición de socio", que es a quien se refieren realmente los criterios de imputación del art. 76 de la Ley del impuesto sobre sociedades. De lo que se sigue que la distribución de resultados de ejercicios en transparencia en favor de quien ostenta los derechos económicos del socio, sin ser socio, no tributa tampoco por ninguno de los impuestos personales, cuando en la imputación se hubieren aplicado las normas del Impuesto sobre sociedades.

Al contrario, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la imputación se opera a cargo de los socios, por la dicción literal de la ley en las sociedades de profesionales, y según doctrina administrativa en las restantes sociedades transparentes. Luego es correcta previsión normativa de no tributación de la distribución a los mismos socios imputados.

Sin embargo, este criterio interpretativo puede no resolver a satisfacción de la Administración el caso distribuciones de resultados en sociedades que apliquen el criterio de imputación previsto en el I.R.P.F., en favor de un usufructuario de la participación social. Como el criterio de imputación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para este tipo de sociedades viene referido a la exclusiva condición de socio, diferenciándolo expresamente de quien ostente los derechos económicos inherentes a tal cualidad, es claro que la distribución de resultados que beneficia al usufructuario no corresponde al socio que debe soportar la base positiva imputada, con lo que no puede afirmarse la no tributación de dicha distribución por el impuesto sobre la renta, sino más bien lo contrario. Lo que puede hacer aconsejable diferir la distribución del resultado a que tiene derecho el usufructuario al momento de la separación de socio, o disolución y liquidación de la entidad, en orden a transformar la tributación de las rentas de capital en incrementos patrimoniales irregulares, y evitar la doble tributación de la imputación al socio y de la distribución al usufructuario. En el momento de la separación o disolución el socio imputado obtendrá una disminución patrimonial por diferencia entre lo recibido y el coste de titularidad de la participación en el que se incluyen las imputaciones, mientras que el usufructuario tendrá un incremento patrimonial por la diferencia entre el importe de la adquisición del usufructo y el importe de la liquidación de los resultados obtenidos y no distribuidos durante el tiempo de duración de dicho usufructo, cuya atribución le difiere la legislación mercantil.

2.4.- Coste de titularidad y valoración de la participación en entidades transparentes:

E S T U D I O S

2.4.1.- Régimen general:

El valor de adquisición de la participación se incrementará en el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución hubiesen sido imputados a los socios durante el período de tenencia de la participación.

Esto posibilita la interposición de sociedades transparentes en los casos de existencia de rentas derivadas de transmisiones en sociedades a su vez transparentes, de tal modo que, aportadas en su valor de mercado las participaciones de esta sociedad transparente a otra de nueva creación, (supuesta su no sujeción al impuesto sobre la renta, en razón del período de tenencia), a ésta última le serían imputadas las rentas transparentes de la primera, incrementando automáticamente el coste de titularidad de las participaciones aportadas. De modo que al disolver en el mismo ejercicio la entidad transparente de nueva creación, se imputaría al socio una base regular en transparencia procedente de la primera sociedad en transparencia, y una disminución patrimonial regular en la disolución de la segunda sociedad en transparencia por diferencia entre el coste de titularidad y el valor de la aportación.

El importe de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos, no se integrará, sin embargo, en el valor de adquisición de la participación social por los socios imputados. Lo que se entiende sólo en el caso de que los mismos socios imputados hayan sido beneficiarios de la distribución. Lo que no ocurre, por ejemplo, en el caso de usufructuarios y nudo propietarios de participaciones sociales en sociedades de profesionales.

En el caso de socios que hayan adquirido la participación con posterioridad a la imputación de las bases del ejercicio y antes de la distribución de beneficios, se disminuirá el valor de adquisición de la participación en el importe del beneficio distribuido a tales socios.

2.4.2.- Valor de transmisión en Sociedades de mera tenencia de Bienes:

El valor mínimo de la transmisión a comparar con el coste de titularidad, será el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal del mercado si éste fuese inferior. Esta última previsión referida al límite del valor de mercado no se explicita en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero debe ser aplicable por lo evidente de la improcedencia de una tributación sobre un valor reconocidamente superior al de mercado.

1.3- Elementos Formales.**3.1.- Identificación de los partícipes:**

Las sociedades transparentes deberán mantener o convertir en nominativos los valores representativos de participaciones en el capital social, so pena de incurrir en in-

Tomás Marcos Sánchez

fracción simple sancionable con multa de 25.000 ptas. a 1.000.000 ptas. por cada período impositivo de incumplimiento, con responsabilidad solidaria de los administradores, salvo que hayan propuesto las medidas conducentes al cumplimiento de la obligación, y no hayan sido aceptadas.

Aunque la norma no determina en plazo en que debe cumplirse esta obligación, debe entenderse que hasta el momento del cierre del ejercicio en que deben imputarse las bases y deducciones, y por tanto conocerse los titulares de las participaciones, podrá realizarse sin cometer infracción la conversión correspondiente.

3.2.- Suministro de información:

3.2.1.- Deberán presentar conjuntamente con la declaración del impuesto una Relación de socios residentes o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos derivados de la cualidad de socio con los siguientes datos:

a.-Identificación, domicilio y porcentaje de participación.

b.-Importes a imputar por conceptos: Resultado contable, Base imponible, base de la deducción por doble imposición interna con el tipo de entidad y porcentaje de participación, los mismos datos respecto a la deducción por doble imposición internacional, base de las bonificaciones, base de las deducciones para incentivar la realización de actividades y de la deducción por inversiones en elementos de activo fijo material nuevo, pagos fraccionados retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad en régimen de transparencia fiscal, cuota del impuesto satisfecha por la sociedad así como la cuota imputada a la misma.

c.-Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo los que correspondan a ejercicios en los que la entidad no estuviese en transparencia fiscal.

3.2.2.- Deberán notificar a los socios o titulares de derechos económicos inherentes a tal cualidad las cantidades totales a imputar y la imputación individual realizada.

3.3.- Datos a incluir en la Memoria:

A.-Beneficios aplicados a reservas de períodos impositivos en régimen general.

B.-Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos en que se tributó en transparencia fiscal, distinguiendo los que corresponden a residentes y a no residentes.

C.-En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada.

E S T U D I O S

Tales datos han de constar en la Memoria hasta tanto existan reservas de las mencionadas en el apartado B, aun cuando la entidad ya no tribute en transparencia fiscal.

3.4.- Retenciones a cuenta de impuestos personales:

Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad repartidora se hallase en transparencia fiscal, no están sometidos a la obligación de retener

Esto supone una modificación del anterior criterio reflejado en el art. 385 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades, que ordenaba la aplicación de retenciones a los beneficios distribuidos en ejercicios en que la sociedad que distribuye ya no estuviese en transparencia fiscal.

II-TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

II-1- Elemento Subjetivo:

1.1.- Caracterización por razón del perceptor:

El régimen afecta a las entidades y personas físicas sujetas por obligación personal que obtengan las rentas positivas que luego se dirán, y cumplan las siguientes condiciones:

A)Control:

A.1.) Impuesto sobre sociedades:

Entidades que por sí solas o conjuntamente con otras entidades o personas vinculadas en el sentido del art. 16 LIS ostenten, directamente o a través de otra u otras entidades no residentes, una participación igual o superior al 50% en el capital, fondos propios o derechos de voto de la entidad no residente en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que ostenten entidades no residentes vinculadas a la persona o entidad afectada se computará en función de la participación indirecta que determine en la persona o entidad vinculada residente

La expresión entidades sujetas, como sujetos afectados, incluye todo tipo de sujetos del impuesto sobre sociedades, incluidos los afectados por exenciones.

La expresión entidad no residente como objeto de la imputación incluye es tan amplia que debe abarcar tanto los entes con personalidad como los que carecen de la misma.

Se incluyen en el cómputo del porcentaje de control tanto las entidades vinculadas residentes como las no residentes, y tanto las personas vinculadas residentes, como las no residentes.

A.2) Impuesto sobre la renta de las personas físicas:

Personas físicas que por sí solas o conjuntamente con otras entidades vinculadas en el sentido del art. 16 LIS o con personas sujetas por obligación personal de contribuir unidas por parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, ostenten, directamente o a través de otra u otras entidades no residentes, una participación igual o superior al 50% en el capital, fondos propios resultados o derechos de voto de la entidad no residente en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que ostenten entidades no residentes vinculadas a la persona o entidad afectada se computará en función de la participación indirecta que determine en la persona o entidad vinculada residente

Los parientes que se computan son exclusivamente los residentes en cuando sujetos a obligación personal de contribuir. Lo que puede hacer deseable la modificación de la residencia fiscal de alguno de los familiares afectados.

Estas tres condiciones alternativas de cómputo del porcentaje de participación (capital, resultados o derechos de voto), pueden concurrir en distintas personas a la vez, por lo que se otorga preferencia como criterio de imputación al titular del derecho a la participación en los resultados, y en su defecto, se atenderá al criterio de los fondos propios o derechos de voto.

La referencia del porcentaje de participación al momento del cierre del ejercicio, puede dar lugar a operaciones para disminuir los porcentajes mediante las transmisiones previas, con o sin pacto de recompra. La eliminación de las condiciones de control en estos casos determina la inaplicación del régimen, salvo supuestos de fraude de ley, o negocios simulados.

Para calcular el Porcentaje de control se suman los porcentajes de la entidad o persona afectada y los de las entidades o personas vinculadas residentes, mientras que el porcentaje de participación atribuido a las entidades vinculadas no residentes, se computará en función de la participación indirecta que determine en la entidad o persona vinculada residente.

Existe una aparente contradicción en la Ley en cuanto a la definición de entidades y personas Afectadas. Por un lado se define la participación con los términos "que por sí solas o conjuntamente con otras", lo que es indicativo que la participación no puede ser exclusivamente indirecta, puesto que en este caso sería impropio el término "conjuntamente". Pero por otra parte se identifican como obligados a realizar las imputaciones del régimen a las personas o entidades que participen directamente en la entidad no

E S T U D I O S

residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. La existencia de esta segunda precisión, a mi entender, significa que la utilización del término "conjuntamente" es efectivamente impropia, y no solamente alude a la suma de distintas titularidades como sería normal, sino que incluye, o quiere incluir, a la titularidad indirecta que se ejerce a través de otra entidad participada. En caso contrario, bastaría la interposición de una entidad no residente entre la persona o entidad residente afectada y la entidad no residente generadora de las rentas para que no pudiera aplicarse el régimen de transparencia fiscal internacional, por la inexistencia de participación atribuible al socio residente individual ni "conjunta".

Según la Resolución de la D.G.T. de 10 de noviembre de 1995, en defecto del criterio de participación en resultados la inclusión de las rentas positivas se hará en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto... criterios de inclusión subsidiarios..., sin que entre ellos guarden un orden de prioridad.

B) Nivel de imposición:

El importe del impuesto satisfecho por la entidad no residente por razón de impuesto análogo al Impuesto sobre sociedades, con ocasión de las rentas imputables, sea inferior al 75% del que hubiere correspondido por aquel impuesto sobre sociedades. Esta circunstancia se presume, salvo prueba en contrario, cuando la participada resida en un paraíso fiscal, salvo que se consoliden sus cuentas en entidades obligadas a la imputación.

La comparación exige conocer el Impuesto satisfecho por cada clase de rentas, según la legislación del país de residencia de la entidad que imputa, con el Impuesto sobre sociedades español que hubiera correspondidos satisfacer de acuerdo con las normas internas del impuesto español.

En el primer término de la comparación, será necesario no sólo discriminar las rentas imputables en sus distintas modalidades (previa definición de los ingresos y gastos propios de cada fuente de renta), sino imputar igualmente las posibles partidas pendientes de compensación de ejercicios anteriores, las compensaciones efectivamente solicitadas por la entidad no residente, y su vinculación a las rentas imputadas. Del mismo modo habrá de procederse con las deducciones o créditos de impuesto etc. Todo lo cual determina la posibilidad literal de que en un país con tipos nominales del impuesto similares al español, o incluso más elevados, ante la concurrencia de regímenes especiales de amortizaciones, pérdidas compensables o créditos de impuestos agresivos, pueda averiguarse la existencia de un bajo nivel de tributación efectiva comparativa, que determine la aplicación de las normas españolas sobre transparencia fiscal. Sin embargo la doctrina del Tribunal Supremo es tradicionalmente contraria a este tipo de interpretación literal, y mantiene que la tributación efectiva satisfecha en país extranjero, incluye las exenciones o bonificaciones concedidas en dicho país que afecten a las rentas imputadas: Sentencia de 27 de enero de 1988. Ar.157:

Tomás Marcos Sánchez

"Desde el momento en que el caso que se somete a revisión ... es igual a los que fueron resueltos por esta Sala en sus sentencias de 3 de mayo y 14 de Octubre de 1983, y 27 de marzo de 1984, ha de estarse a la doctrina en las mismas establecida en cuanto que cuando proceda deducir de la cuota de un impuesto las devengadas o satisfechas por otro u otros de extracción previa, se deducirán en sus cuantías íntegras, aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación y, por cuanto el precepto interpretado alude a los beneficios que hayan sido gravados en el extranjero, atendiendo al principio y finalidad de la norma, claramente expresada de evitar la doble imposición, debe aplicarse la deducción impositiva tanto en el caso de la cuota efectivamente pagada como si procede la exención, pues la no deducción de la cuota declarada exenta en la liquidación practicada en otro país, vendría a dejar sin efecto beneficioso alguno para el contribuyente la exención obtenida."

El segundo término de la comparación, el impuesto sobre sociedades español, previo conocimiento de la base imponible que correspondería en España a las rentas afectadas por la imputación, debe definirse el tipo de gravamen aplicable. Este puede ser tanto el que correspondería a la entidad no residente que imputa las rentas, en el supuesto de que fuera residente en España, como el que corresponde a la entidad imputada residente. Habida cuenta de que en el caso de personas físicas afectadas por el régimen de transparencia fiscal internacional no se utiliza el tipo de gravamen aplicable a las mismas, sino el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, parece deducirse que el tipo de gravamen procedente es el que correspondería a la entidad no residente que imputa rentas en el caso de que hubiera sido residente. Ello significa que las entidades transparentes tendrían en el año 1996 un tipo del 0%, y que hasta el año 1999 no alcanzarían el tipo general del 35%. Con lo cual en estos casos difícilmente puede hablarse a corto plazo de supuestos de entidades no residentes afectadas por baja tributación. Lo que de seguido significa que la interposición de sociedades residentes en transparencia interna detentadoras del control de entidades no residentes determinante de la Transparencia fiscal internacional, dificulta seriamente a corto plazo la apreciación del requisito de la baja tributación comparativa en territorio extranjero.

1.2.- Caracterización por razón de las rentas obtenidas por la entidad no residente que se consideran imputables. Delimitación positiva:

El régimen afecta exclusivamente a las rentas procedentes de las siguientes fuentes:

A) Titularidad de inmuebles rústicos y urbanos, o de derechos reales sobre ellos.

B) Participaciones en Fondos propios de cualquier entidad y cesión a terceros de capitales propios, que en el impuesto sobre la renta dan lugar a rendimientos de capital mobiliario, definidos como tales en el impuesto sobre la renta.

E S T U D I O S

C) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios excluidos los relacionados con actividades exportadoras, realizadas directa o indirectamente con personas o entidades vinculadas residentes en cuanto determinen gastos deducibles de dichas entidades. Se recalifican como rendimientos procedentes de actividades crediticias y financieras los derivados de la participación en fondos propios o de la cesión a terceros de capitales atribuibles a los valores propios de la actividad de las entidades crediticias y aseguradoras.

Se recalifican como procedentes de actividades crediticias y financieras los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, cuando cedente y cesionario formen parte de un Grupo de Sociedades y los ingresos del cesionario procedan al menos en el 85% de actividades empresariales.

La realización indirecta de actividades de servicios con personas o entidades residentes ha merecido la interpretación de la D.G.T. en su resolución de 10 de noviembre de 1995:

La realización de actividades en forma indirecta... se dará en todos aquellos supuestos en que junto con las entidades no residentes vinculadas concurren terceras entidades, sin que sea condición ser residentes en territorio español ni estar vinculadas a ninguna de las entidades, que realizan directamente la actividad que va a determinar gastos fiscalmente deducibles en la entidad residente, de tal forma que las operaciones directas realizadas por estas terceras entidades con la entidad residente tienen su causa en las relaciones que a su vez mantienen con la entidad no residente vinculada... se trata de una cuestión de hecho... no puede entenderse, por tanto, de una manera general...

D) Transmisión de los bienes y derechos de los apartados A y B anteriores.

Pueden compensarse los incrementos y disminuciones de patrimonio imputables dentro de la misma entidad no residente (D.G.T. 10 de noviembre de 1995). En la misma resolución se mantiene que los incrementos y disminuciones de patrimonio generados en la transmisión de bienes y derechos cuyas rentas están exceptuadas de inclusión no serán objeto de imputación.

E) En caso de entidades participadas residentes en paraísos fiscales se presume, salvo prueba en contrario, que las rentas proceden de las fuentes enumeradas en los anteriores apartados, salvo que consolide cuentas con alguna entidad obligada a la imputación.

1.3.- Caracterización por razón de las rentas obtenidas por la entidad no residente que se consideran imputables. Delimitación negativa:

A) No se computa el rendimiento de inmuebles y derechos reales afectos al desarrollo de actividades empresariales, (entre las que se incluye el arrendamiento de inmuebles con al menos un empleado con contrato laboral y un local independiente destinado a la gestión de la actividad), ni cedidos en uso a otras entidades no residentes

Tomás Marcos Sánchez

pertenecientes al mismo Grupo de Sociedades. La D.G.T. en su resolución de fecha 10 de noviembre de 1995 mantiene que en esta exclusión no se incluyen las cesiones a establecimientos permanentes y sucursales de entidades pertenecientes al Grupo de la entidad residente en el extranjero por cuanto las sucursales y los establecimientos permanentes de entidades de entidades residentes... no tienen personalidad jurídica... no puede entenderse que se está realizando la cesión a entidades no residentes del grupo.

B) No se computa la renta derivada de los siguientes activos financieros: 1) Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales o reglamentarias en el ejercicio de actividades empresariales, entendiendo la D.G.T. en su resolución de 10 de noviembre de 1995 que la norma ... no exige requisitos adicionales... distintos de los exigidos como consecuencia de la normativa reguladora sustantiva de las actividades empresariales de las entidades; 2) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales derivadas del desarrollo de actividades empresariales; 2) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales derivadas del desarrollo de actividades empresariales; 3) Los tenidos en el ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores; 4) Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras en el ejercicio de sus actividades, salvo que representen operaciones con personas o entidades vinculadas residentes que determinen gasto deducible.

La exclusión del punto 4 obedece a una reclasificación de las rentas de estos activos que dejan de ser rendimientos de capital a rendimientos empresariales.

C) No se computa la renta de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de servicios excepto de exportación, realizadas por la entidad no residente, cuando más del cincuenta por ciento de los ingresos proceda de operaciones realizadas con personas o entidades no vinculadas.

Ello obedece a que se estima que por encima de estos porcentajes se realiza auténtica actividad empresarial.

D) No se computan las rentas derivadas de bienes inmuebles y derechos reales, de activos financieros y de la transmisión de ambos obtenidas por la entidad no residente, cuando deriven de entidades en las que a su vez participe, directa o indirectamente en más del 5% y se cumplan los dos requisitos siguientes: 1) Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales; 2) Que los ingresos de las entidades participadas procedan, al menos, en el 85% del ejercicio de actividades empresariales.

A tal efecto se presume que proceden o derivan del ejercicio de actividades empresariales las rentas de inmuebles y derechos reales, de activos financieros y de la transmisión de dichos elementos, que tuvieran su origen en entidades participadas directa o indirectamente por la no residente en más del 5% (tanto sea entidades residentes en España como en el extranjero, según la D.G.T. en R. de 10 de noviembre de 1995), y cuyos ingresos procedan al menos en el 85% del ejercicio de actividades empresariales.

E S T U D I O S

La Resolución de la D.G.T. de 10 de noviembre de 1995 entiende que los medios materiales y humanos requeridos tienen que ser los adecuados para efectuar la dirección y gestión, es decir, para tomar las decisiones necesarias en orden a la correcta administración de las participaciones, sin que sea necesario dirigir y gestionar las actividades empresariales de las entidades participadas, ni realizar ningún otro tipo de actividades empresariales. Puede entenderse la concurrencia de los medios materiales y humanos precisos cuando exista un consejo de administración o un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente, a la dirección o gestión de la participación.

La exclusión obedece a un criterio de reclasificación de las rentas que pasan a tener carácter empresarial en lugar de rentas patrimoniales de capital.

E) No se computan las rentas derivadas de bienes inmuebles y derechos reales, de activos financieros y de la transmisión de ambos, cuando la suma de su importe total sea inferior al 15% de la renta total o al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente. Estos límites cuantitativos pueden entenderse referidos al conjunto de Sociedades no residentes pertenecientes a un Grupo de Sociedades.

F) En el impuesto sobre sociedades no se imputará ninguna renta positiva que se corresponda con gastos no deducibles de las entidades residentes en España.

II-2. Contenido y Procedimientos:

2.1.- Determinación de la renta imputable:

2.1.1.- Se imputará la renta positiva en proporción a la participación, directa o indirecta, en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, fondos propios o derechos de voto.

El porcentaje de imputación es por lo tanto diferente del porcentaje de control, en cuanto este supone la suma de los porcentajes de participación de todas las entidades o personas residentes y, en su caso, personas no residentes (Impuesto sobre sociedades), más la participación indirecta correspondiente a entidades vinculadas no residentes. Mientras que el porcentaje de imputación es la suma del porcentaje de participación directa de la entidad o persona afectada más la participación indirecta ostentada a través de entidades vinculadas no residentes.

2.1.2.- El importe de la renta imputable positiva se calcula en función de los principios y criterios del Impuesto sobre sociedades, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio de la entidad no residente.

Se excluye obviamente la imputación de rentas negativas, sobre las que no cabría tampoco hablar de reducido nivel de imposición comparativa.

Entiende la D.G.T. (R. 10 de noviembre de 1995), que en este régimen se establecen cuatro fuentes de rentas de las que se debe incluir en la base imponible la renta po-

sitiva que provenga de cada una de ellas, por lo cual no será posible compensar rentas positivas y negativas procedentes de distintas fuentes de renta, sin perjuicio de que sí se pueden compensar rentas positivas y negativas dentro de cada fuente de renta, y de que, no puede incluirse una renta superior a la renta total de la entidad no residente.

2.1.3.- Para calcular la renta derivada de la transmisión de participaciones se aplican las normas sobre determinación del coste de titularidad de las participaciones en sociedades transparentes.

2.1.4.- Una misma renta positiva solamente puede ser objeto de inclusión una sola vez cualquiera que sea la forma y entidad en que se manifieste.

2.1.5.- En el caso de entidades participadas residentes en paraísos fiscales, se presume, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es del 15% del valor de adquisición de la participación, salvo que la entidad participada consolide sus cuentas con alguna de las entidades obligada a la imputación.

2.1.6.- En ningún caso se incluirá una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente. Entendiéndose por "renta total" el resultado de aplicar los principios y criterios de la legislación interna sobre el impuesto sobre sociedades.

Se permite así la compensación de las rentas imputables con pérdidas obtenidas por la entidad no residente en otras actividades, evitando la tributación de bases imputadas superiores a la renta total de la entidad no residente.

2.1.7.- En el Impuesto sobre la renta no se incluye en la base imponible imputada el impuesto o impuestos idénticos o análogos al impuesto sobre sociedades efectivamente satisfecho por la entidad no residente por la parte de la renta imputada.

De lo que se deduce una diferencia entre la base imputada, y la base imponible que hay que tener en cuenta para determinar el impuesto sobre sociedades que hubiera correspondido pagar en España a efectos de la constatación del requisito de la baja tributación comparativa. Puesto que esta base imponible ha de cuantificarse de acuerdo con los principios y criterio del impuesto sobre sociedades que consideran ingresos íntegros en todos los casos.

2.1.8.- En el impuesto sobre la renta la imputada tiene la consideración de renta regular.

2.1.9.- El régimen se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales y de la obligación real de contribuir para no residentes que obtengan rentas en territorio español.

La conciliación entre los Convenios para evitar la doble imposición y el régimen de transparencia fiscal internacional ha de ser conflictiva. Puesto que la aplicación preferente del Convenio es indiscutible, y normalmente en dicho Convenio se reservará la

E S T U D I O S

tributación de las rentas empresariales al país de residencia. Mientras que en el régimen de Transparencia Fiscal Internacional lo que se hace es definir cierto tipo de rentas como no empresariales, por lo que no se aplicarían las cláusulas del Convenio sobre este tipo de rentas. Los conflictos y problemas de interpretación se resolverán por los procedimientos amistosos previstos en los Convenios, y su resultado previsible estará en favor de la aplicación del Convenio, salvo supuestos de abuso del mismo, para los que, teóricamente, está previsto el régimen de transparencia fiscal internacional.

No están afectados por el régimen los establecimientos permanentes de entidades o personas no residentes en cuanto son sujetos pasivos por obligación real.

2.2.- Elemento temporal de la imputación:

La imputación se realiza en el período impositivo que comprenda la fecha en que la entidad no residente haya cerrado su ejercicio social, que no puede tener duración superior a doce meses, salvo que se opte por la inclusión en el período impositivo de aprobación de las cuentas por la no residente, si no han transcurrido más de seis meses desde la conclusión del ejercicio hasta la fecha de aprobación. La opción se manifiesta en la primera declaración del impuesto en que surta efecto, y debe mantenerse tres años.

Según la D.G.T. (R. 10 de noviembre de 1995), la modalidad que elija se aplicará tanto a las rentas correspondientes a la participación directa en la entidad no residente como a las rentas correspondientes a la participación indirecta a través de otra u otras entidades no residentes.

2.3.- Tributación de la renta imputada. Deducciones en la cuota. Delimitación positiva:

Se deducirán los siguientes impuestos aunque correspondan a períodos impositivos distintos al de la imputación:

2.3.1.- En el Impuesto sobre Sociedades:

a.- Impuestos idénticos o análogos efectivamente satisfechos que proporcionalmente correspondan a la renta positiva incluida en la base, incluidos los satisfechos por participadas por la no residente en un porcentaje superior al cinco por ciento.

Cuando la participación sea indirecta a través de otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto satisfecho por las no residentes en la proporción correspondiente a la renta positiva incluida en la base.

No se aclara cuál es el concepto de "sociedad participada indirectamente", en relación al nivel de la participación que da derecho a la deducción del impuesto satisfecho en forma proporcional. Como la remisión que se efectúa para calificar el concepto de sociedad participada al art. 30.2 de la LIS, sólo es a efectos de determinar el porcentaje mínimo del 5%, no creemos que pueda aplicarse análogamente el límite de ter-

cer nivel de la participación (Sociedades participadas directamente por la que distribuye el dividendo, que es el segundo nivel, así como las participadas directamente por éstas, que es el tercer nivel), que en dicho precepto se contiene al regular la deducción por doble imposición internacional.

En consecuencia han de ser deducibles los impuestos sobre sociedades satisfechos por todas las sociedades incluidas en la cadena de participación, siempre que la participación en estas sociedades se hubiere computado para la determinación de la renta positiva imputable.

b.- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de dividendos o participación en beneficios, en la parte que proporcionalmente corresponda a la renta positiva incluida en la base.

La D.G.T. (R. de 10 de noviembre de 1995), tiene establecido:

Esta deducción se practicará en el período o períodos impositivos en que la entidad residente perciba dividendos o participaciones en beneficios, aunque sean distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta... la entidad residente deducirá... los impuestos satisfechos por todas las entidades no residentes a través de las que participa indirectamente en la entidad no residente cuyas rentas son objeto de inclusión, cuando reciba dividendos o participaciones en beneficios, sin que exija la Ley ningún porcentaje mínimo o período mínimo de tenencia de participaciones entre las entidades no residentes cuyos impuestos se deducen.

2.3.2.- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

a.- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de dividendos o participación en beneficios, en la parte que proporcionalmente corresponda a la renta positiva incluida en la base.

2.4.- Tributación de la renta imputada. Deducciones en la cuota. Delimitación negativa:

2.4.1.- No se deducen los impuestos satisfechos en paraísos fiscales.

2.4.2.- Las deducciones no pueden exceder de la cuota íntegra que en España corresponde pagar por la renta positiva incluida en la base.

Esta cautela solo tiene sentido si parte de que el nivel de tributación en España puede ser inferior al que correspondería a la entidad no residente, porque en el cálculo del requisito de la baja tributación comparativa a ésta le resultare de aplicación un tipo impositivo más elevado que a la persona o entidad imputada. En otro caso no entraría en juego el requisito de la baja tributación comparativa, como elemento previo y necesario para la puesta en funcionamiento del régimen de imputación de rentas. Por lo mis-

E S T U D I O S

mo se reafirma el criterio de que el tipo de gravamen a utilizar para calcular el impuesto sobre sociedades que hubiera correspondido pagar en España no es el tipo correspondiente a la entidad imputada, sino el que correspondería a la entidad no residente de aplicarse el impuesto español.

2.5.- Distribución de dividendos y participaciones en beneficios:

No se integran en la base imponible los dividendos, incluidos los que sean a cuenta, y participaciones en beneficios que correspondan a renta positiva incluida en la base imponible.

En caso de distribución de Reservas se atenderá a la designación del acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

II-3. Elementos Formales:

Se presentará conjuntamente con la declaración de la persona física o entidad afectada por la imputación, el detalle de los siguientes datos relativos a la entidad no residente:

- a.- Nombre y domicilio.
- b.- Relación de administradores.
- c.- Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- d.- Importe de la renta positiva a incluir en la base imponible.
- e.- Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta que deba ser incluida en la base imponible.

II-4. Relación con el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros.**4.1.- Concepto:**

Son las entidades no transparentes no incluidas en régimen de tributación por Grupo de Sociedades, cuyo objeto social primordial sea la dirección y gestión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al 5%, y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

4.2.- Contenido y requisitos:**4.2.1.- Dividendos:**

Los Dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las entidades extranjeras no se integran en la base imponible si se cumplen los siguientes requisitos:

A.- El porcentaje de participación necesario ha de poseerse ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sean exigibles los dividendos o participaciones, por la entidad residente o por otra del mismo Grupo de consolidación.

B.- La entidad participada estará sujeta y no exenta a impuesto análogo al de sociedades, y no residirá en paraíso fiscal.

C.- Las rentas de que proceda el reparto o participación se derivará de actividades empresariales en el extranjero en las siguientes condiciones:

c.1.- Los ingresos de la participada han de proceder al menos en el 90% de la realización de actividades empresariales, incluidos los derivados de la transmisión de elementos afectos y participaciones en entidades no residentes superiores al 5% que cumplan los demás requisitos del régimen.

c.2.- En el sector del comercio al por mayor se considera actividad en el extranjero a las operaciones en que los bienes sean puestos a disposición del adquirente en el país de residencia de la participada o en otro diferente del territorio español, cuando se efectúe a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la participada.

c.3.- En el sector servicios se considera actividad en el extranjero la prestación de servicios utilizados en el país o territorio de la participada o en cualquier otro diferente del español, cuando las actividades se realicen por la organización de medios materiales y personales de la participada.

c.4.- En el sector crediticio y financiero, se consideran actividades realizadas en el extranjero los préstamos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio de la participada, o en cualquier otro diferente del español, cuando las actividades se realicen por la organización de medios personales y materiales de la participada.

c.5.- En el sector de seguros y reaseguros, se consideran actividades realizadas en el extranjero las operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio de la participada, o en cualquier otro diferente del español, cuando las actividades de efectúen a través de la organización de medios materiales y personales de la participada.

4.2.2.- Transmisión de participaciones:

Las rentas generadas no se integran en la base imponible a condición de que se cumplan los mismos requisitos anteriores, si la entidad adquirente residente no está vinculada con la transmitente. El requisito de la participación ininterrumpida vendrá referida al día de la transmisión y los requisitos sobre tributación y actividad empresarial han

E S T U D I O S

de cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios del período de tenencia de la participación.

4.2.3.- Depreciación de las participaciones:

No se integra en la base imponible de la entidad que percibe los dividendos o participaciones la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, salvo que dicho importe de beneficios haya tributado en España con ocasión de una transmisión anterior de la participación.

4.2.4.- Deducciones por doble imposición internacional:

Las partidas no integradas en base imponible, sean dividendos o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, no dan derecho a estas deducciones.

4.3.- Coordinación con la transparencia fiscal internacional:

Cuando la entidad participada cumpla los requisitos del régimen especial de tenencia de valores extranjeros, y simultáneamente obtenga rentas de las previstas en el régimen de transparencia fiscal internacional, se aplicará este último régimen en relación con las rentas imputables, aplicándose el régimen especial de tenencia de valores extranjeros respecto del resto de las rentas obtenidas por la participada. En los supuestos de la coexistencia de rentas de ambos regímenes, se estará a lo dispuesto en el acuerdo social a los efectos de determinar las rentas objeto de distribución, y en su defecto, se entenderán distribuidas en primer lugar las rentas del régimen de tenencia de valores extranjeros.

Los dividendos y participaciones que procedan de rentas obtenidas en ejercicios anteriores a la aplicación de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre de medidas fiscales (art. 10), se integrarán en la base imponible.

II-5. Relacion con la de deducción para evitar la doble imposición internacional derivada de dividendos y plusvalías de fuente extranjera:

5.1.- Contenido y requisitos:

A) Las entidades sujetas a obligación personal que tengan entre sus rentas dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes deducirán el 100% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos y participaciones, que coincidirá con el importe íntegro de los mismos, cuando se cumplan determinados requisitos.

B) Las mismas entidades sujetas por obligación personal que computen rentas derivadas de las transmisiones de valores representativos de participaciones en el capital o fondos de otras entidades no residentes, se deducirán de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos ge-

nerados durante el tiempo de tenencia de la participación por la entidad participada, con el límite de las rentas computadas, siempre que se cumplan ciertos requisitos de los que el nivel de imposición en el país de residencia y el ejercicio de actividad empresarial, han de concurrir durante todo el tiempo de tenencia de la participación.

C) Requisitos Comunes:

1.- Que la participación directa e indirecta en el capital de la entidad no residente sea al menos del 5% y se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día de exigibilidad del beneficio o de la transmisión.

2.- Que la entidad así participada esté sujeta y no exenta a un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades y no resida en paraíso fiscal.

3.- Que las rentas de la entidad participada de la que proceden los beneficios deriven de la realización de actividades empresariales en los términos en que se exige para las entidades en régimen de tenencia de valores de entidades no residentes.

4.- Que la participada sea residente en país con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

5.- En el caso de transmisión de valores la entidad adquirente en caso de ser residente no deberá estar vinculada con la transmitente.

D) La depreciación de la participación derivada de la distribución de beneficios no se integrará en la base imponible.

E) La aplicación de la deducción es incompatible con el diferimiento del beneficio de la transmisión de la participación por reinversión.

5.2.- Relación con el régimen de transparencia fiscal internacional:

Cuando en la entidad participada se cumplan las condiciones de la deducción por doble imposición y la presencia de rentas imputables en régimen de transparencia fiscal internacional, se aplicarán las normas de la transparencia en lo que afecta a las rentas positivas de referencia, y se aplicará la deducción para evitar la doble imposición internacional respecto del resto de las rentas.

Los dividendos y participaciones en beneficios que procedan de las rentas imputadas en transparencia fiscal internacional, en ejercicios anteriores a la entrada en vigor del art. 10 de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre, no tienen derecho a la deducción por doble imposición internacional a que nos referimos.

En el supuesto de que en la entidad participada coexistan rentas afectadas por la transparencia fiscal internacional, con rentas a las que les es aplicable la deducción para evitar la doble imposición internacional, se atenderá a lo dispuesto en el acuerdo so-

E S T U D I O S

cial a los efectos de determinar las rentas objeto de distribución, y en su defecto, se entienden distribuidas en primer lugar las rentas no transparentes a las que se aplica la deducción por doble imposición internacional. La misma regla se aplica a la deducción por transmisión de participaciones.

