

La Tributación de los beneficios empresariales en las reformas tributarias previstas*

Prof. Dr. José Manuel TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED

Índice: I. Introducción. II. Sujetos pasivos y responsables. A. Sujetos pasivos. B. Responsables. 1. La responsabilidad de matrices y filiales. 2. La responsabilidad derivada del incumplimiento de los clientes. 3. El procedimiento para exigir la responsabilidad. III. Régimen General. A. La base imponible: 1. Operaciones vinculadas. 2. Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. B. Tipos de gravamen. C. Deducciones para evitar la doble imposición. D. Bonificaciones. E. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. F. Otras deducciones para incentivar ciertas actividades. IV. Regímenes especiales. A. Sociedades Patrimoniales. 1. Régimen transitorio de las sociedades patrimoniales. 2. Disolución de las sociedades patrimoniales. B. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. C. Transparencia fiscal internacional. D. Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros. E. Régimen de comunidades titulares de montes vecinales en mano común. F. Entidades sin ánimo de lucro. V. Gestión del impuesto sobre sociedades. A. Retenciones. B. Obligaciones de información.

I. Introducción

A la espera de una reforma más profunda, anunciada por los responsables políticos de la Hacienda estatal para el año 2007, se han llevado a cabo, o lo serán próximamente, algunas reformas en la regulación del Impuesto sobre sociedades, reformas que, al menos desde un punto de vista estructural, deben ser calificadas de menores, aunque algunas de ellas afecten a la cuantía misma del tributo. Estas reformas se encuentran en la Ley 25/2006, de 17 julio, por la, entre otros extremos, se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales; y en dos Proyectos de Ley, uno de medidas para la prevención del fraude fiscal, y otro de modificación del IRPF, que, en realidad, establece un tributo de nueva planta, proyectos que, en los momentos en que se redactan estas líneas, han sido aprobados por el Congreso y se están tramitando en el Senado.

Es evidente que los preceptos contenidos en las disposiciones legales citadas no serán de aplicación en Guipúzcoa, puesto que, al tratarse el Im-

* Texto entregado para su edición en mayo de 2007.

puesto sobre sociedades de un tributo concertado, la potestad normativa en la materia corresponde a la Diputación Foral, pero tiene interés el examen de las reformas porque las empresas guipuzcoanas tienen estrechas relaciones con las del resto de España, porque en ocasiones sí les serán aplicadas (por ejemplo, cuando estén sujetas a la comprobación e investigación de los órganos del Estado por aplicación de lo dispuesto en el Concierto Económico) y porque, y esto es lo más importante, la experiencia demuestra que las reformas establecidas en el régimen tributario general terminan siendo incorporadas al ordenamiento foral.

Lejos de la simplificación que se destaca en las Exposiciones de motivos de los textos normativos citados, la reforma del Impuesto sobre sociedades resulta deslavazada y farragosa, defectos que derivan de las deficiencias lingüísticas del texto y de la escasa técnica jurídica que muestran, en los que se confunde incluso el significado mismo de las disposiciones. Así, aunque pueda parecer un prurito profesoral, no estaría de más recordar a los redactores de las leyes tributarias que resulta habitual que las Leyes generales finalicen con tres tipos de disposiciones, denominadas respectivamente adicionales, transitorias y finales. Las disposiciones adicionales (etimológicamente *adicional* es lo que suma o añade alguna cosa) deben contener los preceptos que no tienen cabida, por razones de sistemática jurídica, en el texto articulado de la propia ley. Por su parte, las disposiciones transitorias deben regular, con un horizonte temporal determinado, las normas que facilitan el tránsito (de aquí el nombre) entre el derecho que se deroga y el que nace con la entrada en vigor de la nueva ley. Y, en fin, las disposiciones finales de una ley deben albergar los preceptos que cierran el universo jurídico que se regula, entre los que cabe citar, a título de ejemplo, los que precisan las normas que tiene carácter de básicas, en el sentido constitucional del término, los que indican las normas que son derogadas total o parcialmente, los que fijan la entrada en vigor de la ley misma, los que contienen delegaciones legislativas, etc.

Pues bien, resulta claro que, si se respetara la tipología de disposiciones que acabamos de indicar (lo que sería de desear), por ejemplo, las normas que regulan las modificaciones del Impuesto sobre sociedades deberían haberse incluido entre las disposiciones adicionales de la Ley de reforma del IRPF, y no entre las finales, como se hace en el Proyecto que hemos examinado. Es cierto que este defecto de técnica jurídica no tiene la más mínima trascendencia desde la perspectiva de la eficacia de las normas, pues no cabe la menor duda de que los preceptos valen lo mismo cualquiera que sea el lugar donde se ubiquen. Pero no es menos cierto que, en el ámbito jurídico, como en todos los órdenes de la vida social, las cosas y los institutos deben ser llamados por su nombre, para evitar equívocos. Por otra parte, este defecto formal es una muestra más del deterioro de la técnica legislativa que se puede observar en la producción normativa de los últimos tiempos, de lo que también es muestra el escaso cuidado con el que se maneja el lenguaje.

Las reformas del Impuesto sobre sociedades que se pretende introducir no son todas del mismo calado, de modo que conviven algunas que cambian de forma apreciable la tributación de las sociedades con otras que son de mero detalle, la mayor parte de las cuales, por esta misma razón, no serán objeto de examen (por citar un solo ejemplo, la inclusión de la entidad de Derecho público Puertos del Estado y de las Autoridades Portuarias en el elenco de las sociedades y entidades a las que se reconoce un tipo de gravamen bonificado). Con todo, la reforma no afecta a la esencia del Impuesto sobre sociedades que permanece idéntico, a la espera de una reforma sustancial que se producirá, si hacemos caso a la Exposición de motivos de la Ley de reforma del IRPF, cuando se hubiera producido el desarrollo de la adecuación de la normativa contable a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Dicho esto, debemos indicar de inmediato que las principales reformas del Impuesto sobre sociedades son las siguientes:

- a. Se ha regulado de nuevo el régimen de las operaciones vinculadas.
- b. Se ha establecido un calendario para la disminución de los tipos de gravamen.
- c. Consecuentemente, se ha establecido un calendario para la supresión de las deducciones actuales, en especial las que incentivan la realización de determinadas actividades.
- d. Han desaparecido las sociedades patrimoniales.
- e. Se ha modificado, por enésima vez, el régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.

Además, hay que destacar que la Ley de prevención del fraude fiscal ha establecido nuevos supuestos de responsabilidad que, si bien no se refieren específicamente a las sociedades, sin duda les serán de aplicación, por lo que tiene interés que les prestemos cierta atención.

A cada una de estas cuestiones dedicaremos un apartado, siguiendo en nuestra exposición el orden siguiente: sujetos pasivos y responsables; régimen general del Impuesto, donde estudiaremos las normas que afectan a la base imponible; la cuota tributaria y las deducciones; los regímenes especiales; y la gestión del impuesto.

II. Sujetos pasivos y responsables

A. *Sujetos pasivos*

La Ley de prevención del fraude fiscal (artículo 1º) amplía el elenco de sujetos pasivos a través de una presunción, considerando como tales a las

sociedades que tuvieren su domicilio formal en un país o territorio de nula fiscalidad, o en un paraíso fiscal, en los siguientes casos:

- a. Cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistieran en bienes situados o derechos que debieran cumplirse o ejercitarse en territorio español.
- b. Cuando su actividad principal se desarrollase en España.

La presunción puede ser destruida probando que la sociedad tiene su dirección y gestión efectiva en el paraíso fiscal o en el país o territorio de nula tributación; y demostrando que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas que fueran distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Aunque no podemos analizar esta norma con detalle, sí que es posible hacer algunas observaciones al respecto:

1. Parece distinguir entre los paraísos fiscales y los países y territorios de nula tributación, cuando lo cierto es que ambas categorías se confunden en la normativa, como veremos de inmediato.
2. Para destruir la presunción parece que es necesario probar de forma conjunta tanto la gestión efectiva en el paraíso fiscal, o en el país o territorio de nula tributación, como la existencia de un «motivo económico válido», si usamos una expresión que utilizan las leyes para salir al paso de comportamientos elusivos (como sucede, por ejemplo, en los casos de reestructuración empresarial), para la domiciliación en aquellos.
3. Resulta muy ambigua la mención a la gestión de otros activos, porque en último término todas las sociedades se dedican a ello, sin que todas deban ser sometidas a la necesidad de probar la corrección de su comportamiento fiscal.

Naturalmente, la alusión a los paraísos fiscales y a los países o territorios de nula tributación exige su definición, cuestión a la que la Ley dedica una atención que se nos antoja excesiva (Disposición adicional primera).

Por lo que se refiere a los **paraísos fiscales**, la Ley se limita a decir, en principio, que se determinarán reglamentariamente y que, en tanto no se dictare la norma reglamentaria correspondiente, se entenderá por tales los que ya están calificados así en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (Disposición transitoria segunda, también de la Ley de prevención del fraude fiscal). Un simple examen de la lista confirma que se trata de países y territorios en los que no existe la imposición sobre la renta, por lo que esta categoría termina confundándose con los países y territorios de nula tributación.

Si la calificación de paraíso fiscal resulta ser *nominatim*, no se entiende bien por qué la Ley dedica gran atención a precisar que tal calificación dejará de existir cuando se produzca un intercambio de información entre las Administraciones tributarias del paraíso en cuestión y las españolas. Parece que debería bastar, cuando ello ocurriera, con un simple cambio de la norma reglamentaria, si es que antes el paraíso en cuestión se encontraba en la lista de los *proscritos*. Y lo mismo puede decirse cuando el paraíso fiscal excluido de la lista dejara de suministrar la información tributaria requerida.

En vez de ello, la Ley regula con detalle estas cuestiones, con unas reglas reiterativas que pueden ser resumidas del modo siguiente:

- a. Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.
- b. Los países o territorios que hubieran dejado de ser paraísos fiscales volverán a tener tal consideración a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejaren de aplicarse.

Con todo, la Hacienda española no termina de fiarse de la *lealtad* de los paraísos fiscales porque a pesar de todo lo anterior se indica que reglamentariamente se podrán establecer los supuestos en los que, por razón de las limitaciones establecidas, no existe efectivo intercambio de información tributaria.

Por su parte, tendrán la consideración de **países o territorios de nula tributación** aquellos en los que no se aplicase un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Esta calificación se completa con varias precisiones. La *primera* que tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tuvieran como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

La *segunda*, que en el caso de las personas físicas también tendrán la consideración de imposición sobre la renta las cotizaciones a la Seguridad Social.

Y la *tercera* y última, que se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tuviera suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional.

B. *Responsables*

La Ley de prevención de fraude fiscal (artículo 3º) amplía los supuestos de responsabilidad a través de la modificación de ciertas normas de la LGT y de la Ley del IVA. Aunque, como ya hemos dicho, es evidente que las nuevas reglas sobre la responsabilidad no afectan directamente a la tributación de los beneficios empresariales, que es el objeto fundamental de nuestro estudio, nos parece evidente que tienen una gran transcendencia en la actividad cotidiana de las sociedades, por lo que bien merecen una cita expresa.

1. LA RESPONSABILIDAD DE MATRICES Y FILIALES

Los dos primeros supuestos de responsabilidad (artículo quinto de la Ley de prevención fraude fiscal), que se añaden a los previstos en el artículo 43 LGT, suponen la aplicación en materia tributaria del principio del *levantamiento del velo*, que se ha utilizado con fortuna dispar, sobre todo en el ámbito mercantil. Estos supuestos de responsabilidad que, por simplificar, hemos denominado de las matrices y filiales, parten de la idea de que la responsabilidad tributaria debe atribuirse a los verdaderos titulares de la voluntad del sujeto pasivo, lo cual es posible que sea correcto en línea de principio, pero que plantea numerosos problemas en la práctica, el primero de los cuales es el de determinar en qué casos puede entenderse que existe un titular formal y otro real, lo que las normas que vamos a comentar están lejos de hacer.

Los supuestos de responsabilidad, en todo caso de carácter subsidiario, a que aludimos son los siguientes:

- a. Serán responsables de las deudas tributarias de las personas jurídicas quienes (personas físicas o jurídicas) tuvieren su control efectivo, total o parcial, directo o indirecto; o quienes (personas jurídicas) tuvieren una voluntad rectora común, cuando resultare acreditado que las personas jurídicas inicialmente deudoras fueron creadas o hubieran sido utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública, y existiera unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

La responsabilidad se extenderá a las sanciones

- b. Serán responsables de las deudas tributarias de las personas físicas o jurídicas las entidades de las que aquellas tuvieran el control efectivo, total o parcial, o en las que concurriera una voluntad rectora común,

cuando resultara acreditado que fueron creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurrieren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

La responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Como puede observarse, la responsabilidad se establece hacia arriba y hacia abajo. Es decir, por utilizar la denominación que hemos empleado, se exige tanto a las matrices respecto de las obligaciones tributarias de las filiales, como a las filiales respecto de las obligaciones tributarias de las matrices.

Digamos, por último, que el establecimiento de estos supuestos de responsabilidad ha supuesto la modificación del precepto de la LGT (artículo 182.2 LGT) en que se establece la referida a las sanciones, aunque ello no deja de ser una reiteración porque ya hemos visto que tal se establece ya en la modificación del artículo 43 LGT.

2. LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS CLIENTES

La Ley de medidas para la prevención de fraude fiscal (artículo 3º) añade un nuevo supuesto de responsabilidad en el IVA (modificando su artículo 87) cuya regulación nos atrevemos a calificar de ambigua y cuya aplicación práctica planteará, nos tememos, muchísimos problemas, porque la propuesta puede ser contraria a la jurisprudencia del TJCE., puesto que, en efecto, la sentencia de 12 de enero de 2006 (Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, y Bond House Systems Ltd*) ha considerado que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte sus operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tuviera conocimiento de ello o pudiera tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, fuera constitutiva de fraude al IVA mismo.

En síntesis, se prevé la responsabilidad subsidiaria de los empresarios o profesionales por las cuotas que hubieran soportado y que se pudiera presumir razonablemente que ni se han declarado e ingresado, ni lo serán en el futuro.

Para la aplicación de esta responsabilidad se establecen una serie de reglas, a cual más indefinida, que podemos resumir del modo siguiente:

1. La operación debe suponer un provecho extraordinario para el empresario o profesional destinatario de la misma.

2. Se entenderá que existe un provecho extraordinario cuando se hubiera satisfecho un precio notoriamente anómalo por la operación en cuestión, entendiéndose por tal:
 - El precio que fuera sensiblemente inferior al de los bienes transmitidos en las condiciones en que se hubiera realizado la operación, o al que se hubiera satisfecho en adquisiciones anteriores.
 - El precio que fuere sensiblemente inferior al de adquisición de los bienes transmitidos.
3. La anomalía del precio será determinada por la Administración tributaria comparándole con el normal de mercado, de acuerdo tanto con los datos de que dispusiera, como con los aportados por los destinatarios (querrá decir interesados) de la operación.
4. No se entenderá que existe anomalía en el precio cuando se justifique por la existencia de factores económicos distintos de la aplicación del IVA (lo que no es otra cosa que repetir la regla anterior con otras palabras).
5. Para la exigencia de la responsabilidad la Administración tributaria deberá acreditar que el tributo en disputa no ha sido declarado o ingresado (lo que no se compadece nada con la previsión de futuro que conlleva uno de los supuestos de responsabilidad).

3. EL PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD

También en la Ley de prevención del fraude fiscal (artículo 5º) se ha pretendido resolver un problema que había planteado la nueva LGT a la hora de precisar el alcance de la legitimación del responsable para impugnar las liquidaciones que se le exigieran, aunque lo ha hecho en unos términos que son desafortunados.

Podemos comenzar diciendo que, según establecía el viejo artículo 37 LGT, la derivación de la responsabilidad confería desde ese instante al responsable *«todos los derechos del deudor principal»*, lo que significaba que aquel podía impugnar no solo la declaración misma de la derivación de la responsabilidad, sino también la liquidación originaria, sin límite alguno y sin tener en cuenta lo que al respecto hubiera hecho el sujeto pasivo.

En la nueva LGT la determinación del ámbito material de la impugnación por parte del responsable ya no está tan clara, porque el precepto aplicable (artículo 174, 5) es ambiguo. En efecto, por un lado dice todavía que se podrá impugnar tanto el presupuesto de hecho de la responsabilidad (por ejemplo, que no se ha sucedido en una actividad económica, sino que solo se han adquirido elementos empresariales aislados, etc.), como las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto. Pero, por otra parte, señala que la

resolución de los recursos interpuestos por el responsable no podrá suponer la revisión de las liquidaciones que hubieran alcanzado firmeza, sino solo la de la cantidad exigida al responsable.

Este precepto admite varias interpretaciones. Una de ellas es que la situación no ha cambiado respecto de la legislación precedente, si tomamos en cuenta la posición del responsable, puesto que puede seguir impugnando tanto la derivación de responsabilidad, como la liquidación originaria. Pero sí que se ha producido un cambio respecto del deudor principal, en el sentido de que las vicisitudes de los recursos planteados por aquel no le favorecerán si las liquidaciones originarias hubieran alcanzado firmeza, bien por no haberlas impugnado en tiempo, bien por haber sido rechazados los recursos interpuestos.

Otra interpretación defiende que sí se ha producido una modificación importante en la materia. Según ella, el responsable no podría impugnar las liquidaciones ya firmes. O dicho de otro modo, la suerte del responsable estaría vinculada, al menos en parte, al comportamiento del sujeto pasivo, de tal manera que si resulta claro que, en todo caso, puede reaccionar contra la derivación de la responsabilidad, solo podría impugnar las liquidaciones de que traen causa si en el momento de tal impugnación estas (las liquidaciones originarias) no hubieran alcanzado firmeza.

La doctrina está dividida sobre el particular, pero a nosotros nos parece más acertada la primera postura, porque resulta más respetuosa con el principio de tutela judicial efectiva, y porque no parece tener sentido que la suerte de la impugnación del responsable deba subordinarse al comportamiento de terceras personas por más que fueran los deudores principales. Además, aceptar que solo puedan ser impugnadas por el responsable las liquidaciones que no hubieran alcanzado firmeza en el momento de la derivación de la responsabilidad, supondría, en la práctica, dejar fuera del alcance de aquél buena parte de las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, por ejemplo, las que procedieran de actas con acuerdo o de actas de conformidad, supuestos ambos en los que resulta previsible el aquietamiento del sujeto pasivo a la liquidación practicada por los órganos de inspección competentes.

Pues bien, la nueva redacción del apartado 5 del artículo 174 LGT parece inclinarse por la primera interpretación que, insisto, consideramos la más correcta, indicando que, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanzase dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, el precepto quedaría más claro si se suprimiese el último inciso que alude al importe de la obligación del responsable, pero no a la liquidación primitiva que le sirve de causa.

III. Régimen General

El régimen general del Impuesto sobre sociedades es objeto de reforma en la Ley de prevención del fraude fiscal y en la Ley de reforma del IRPF. Las modificaciones no alteran el esquema general del tributo y, aunque algunas son de importancia para la cuantía de la deuda porque afectan a los tipos de gravamen y a las deducciones de la cuota, no tienen gran relevancia teórica. La más llamativa, sin duda, es la que corresponde al régimen de las operaciones vinculadas que, en términos generales, no supone otra cosa que una vuelta a las normas que se derogaron hace una década.

A. Base imponible

1. OPERACIONES VINCULADAS

En el artículo primero del Proyecto de Ley de prevención del fraude fiscal se modifica el régimen de las operaciones vinculadas (artículos 16 y 17 de la LIS). Aunque se redacta de nuevo el primero de estos artículos, en realidad solo se modifican algunos de sus extremos, si bien son relevantes. Esto hace que no sea necesario repasar ahora todo el régimen de las operaciones vinculadas, sino que debemos limitarnos a destacar las novedades.

Lo primero que debemos indicar es que **se han ampliado los supuestos de vinculación**. De la prolija enumeración legal, que es un trasunto de la todavía vigente, se pueden extraer las siguientes novedades:

- a. La expresión *sociedad* ha sido sustituida por la de *entidad*, que evidentemente es más amplia. No obstante, no parece que la modificación fuera necesaria porque la LIS (artículo 7.3) ya dice que los sujetos pasivos del tributo serán designados abreviada e indistintamente con las denominaciones de sociedades o entidades.
- b. Consecuentemente con el cambio anterior, se ha añadido la expresión *partícipes* a la de *socios* que había hasta ahora.
- c. Se han añadido los *administradores de hecho* a los de *derecho* que ya se contemplaban en la Ley.
- d. Se ha ampliado el ámbito familiar de las personas afectadas por las reglas. La ampliación es doble: *por un lado* se contemplan los parientes

colaterales hasta el tercer grado (tíos y sobrinos), y no solo los parientes en línea recta (ascendientes o descendientes) como hasta ahora. Y *por otro*, se incluyen los parientes por afinidad.

La *segunda modificación*, y la más importante, afecta a la **consideración misma de las operaciones vinculadas**. Hasta ahora, la norma se limitaba a permitir que la Administración pudiera comprobar el valor de las operaciones vinculadas cuando no se hubiera utilizado el valor de mercado y cuando ello supusiera una minoración de la tributación de las personas o sociedades implicadas. Por el contrario, ahora la Ley establece que **todas las operaciones vinculadas deberán cuantificarse en el valor de mercado**. Se ha establecido así, como puso de manifiesto la jurisprudencia cuando ya estuvo vigente una norma similar, una auténtica regla de valoración. Dicho de otro modo, intervenga o no la Administración tributaria todas las operaciones vinculadas deberán tomarse en cuenta por su valor de mercado, esto es, como dice la Ley en curso de aprobación (quizá de modo innecesario), por el valor que, en su caso, se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Como excepción a esta regla, y mediante la modificación del apartado 2 del artículo 17 de la LIS, se establece que las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado solo cuando ello no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido, o conllevar un diferimiento de dicha tributación.

Como consecuencia natural de lo anterior, aunque tampoco hubiera sido necesario decirlo expresamente, la Administración tributaria se reserva el derecho a comprobar que en todas las operaciones vinculadas se han tenido en cuenta, en la aplicación de los Impuestos sobre la renta que procediera, el valor de mercado. Para ello, otra vez innecesariamente, se obliga a los sujetos pasivos a la conservación de la documentación que fuere necesaria para llevar a cabo la comprobación (cuyo detalle se realizará por vía reglamentaria). Lo más destacable sobre este extremo es que se prevé la tipificación de una nueva infracción tributaria consistente en **no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, esta documentación**, infracción que, por cierto, se declara expresamente compatible con la consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Debemos destacar, también como *novedad* reseñable, los **efectos de la determinación de valor de mercado y de las diferencias entre los valores declarados y los de mercado** determinados por la Administración tributaria. Al respecto se establece lo siguiente:

- a. La valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas, quienes podrán efectuar las regularizaciones que correspondan en el momento o período impositivo en que se produzca dicha firmeza.
- b. La corrección valorativa afectará a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

No se explica bien la diferencia de términos utilizados ¿Acaso los sustitutos del contribuyente de estos dos últimos impuestos, si los hubiere, no se verían afectados por la corrección valorativa?

- c. La diferencia entre el valor declarado y el comprobado tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que correspondiere a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto.
- d. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se definiese en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia entre los valores reseñados tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Otra *novedad* se refiere a los **métodos para determinar el valor de mercado**. En la legislación todavía vigente existía un método general (el precio de mercado) y varios subsidiarios. En la Ley que comentamos se han establecido varios métodos principales, sin que se establezca prioridad alguna entre ellos, y varios subsidiarios. Los métodos principales son los siguientes:

- a. *Método del precio libre comparable*, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b. *Método del coste incrementado*, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

- c. *Método del precio de reventa*, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Los métodos subsidiarios son los siguientes:

- a. *Método de la distribución del resultado*, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- b. *Método del margen neto del conjunto de operaciones*, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Otra *novedad* afecta los **gastos por servicios prestados entre entidades vinculadas**. Sobre el particular se establece lo siguiente:

1. Solo serán admisibles los gastos en cuestión cuando *produzcan o pudieran producir una ventaja o utilidad a su destinatario*.
2. Si los servicios se prestan conjuntamente a varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización de tales servicios, la distribución entre los destinatarios deberá atender a criterios de racionalidad.

Otra novedad más consiste en la fijación de una serie de **requisitos para que sea admisible el reparto de los costes de bienes y servicios compartidos entre entidades vinculadas**. Tales requisitos, a los que se deben añadir los que se anuncian por vía reglamentaria, se pueden sintetizar del modo siguiente:

- a. El acuerdo de reparto debe formalizarse, aunque esto no se expresa en la Ley de forma tan clara como hasta ahora, sino a través de sobreentendidos.

- b. Las personas y entidades vinculadas deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que, en su caso, fueran objeto del acuerdo.
- c. La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.
- d. El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

Respecto de los **acuerdos de valoración** que se alcancen entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos son dos las novedades que tienen interés:

- 1. Tendrán una duración de cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se aprueben, y no de tres como hasta ahora.
- 2. Su eficacia podrá alcanzar a las operaciones del período impositivo en curso (y no solo a las posteriores al acuerdo), y a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que, en este último caso, no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

Otra *novedad* es la regulación de un **procedimiento de comprobación para determinar el valor de mercado**, lo que es de criticar teniendo en cuenta que, como resulta sobradamente conocido, ya existe un procedimiento específico de comprobación de valor que se regula con detalle en la LGT. Lo más destacable de este procedimiento es lo siguiente:

- a. La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario y las actuaciones que se realizaren para ello se entenderán, en principio, de modo exclusivo con dicho obligado tributario.
- b. Si se recurriera la liquidación (provisional dice la Ley, como si no fuera posible dictar en estos casos una definitiva), o se instara la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el procedimiento correspondiente.
- c. Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario hubiera interpuesto recurso alguno o instado la tasación pericial contradictoria, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que quienes lo deseen puedan optar (de forma conjunta indica la Ley, sin que se nos alcance qué significa esto) por interponer el oportuno recurso o promover la tasación pericial.

- d. La interposición de un recurso o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones.

Por último, hay que destacar que, además de la infracción que ya hemos reseñado (no aportar la documentación exigida para justificar el valor de mercado, aportar datos falsos, etc.), se tipifican como infracción **la existencia de diferencias entre el valor que se derivara de la documentación exigida y el declarado**, con sanciones diversas según los casos, con una prolijidad que no tiene sentido examinar con detalle en estos momentos.

Sí nos parece necesario destacar que, si bien de una forma excesivamente alambicada, se establece que no se apreciará la existencia de una infracción tributaria cuando no hubiera diferencias entre el valor derivado de la documentación aportada y el declarado, incluso en aquellos supuestos en que, como consecuencia de la comprobación administrativa, se pusiera de manifiesto una falta de ingreso, la obtención indebida de devoluciones tributarias, la determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras, o la declaración incorrecta de la renta neta sin que produjera falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

2. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES PARA LA IMPLANTACIÓN DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO

La Ley de reforma del IRPF suprime esta deducción de la base imponible, que se encuentra regulada en el artículo 23 de la LIS, a partir del primero de enero de 2007.

En la misma Ley se añade una disposición transitoria en la que se establece que las deducciones en la base imponible practicadas en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 al amparo del artículo en cuestión, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la integración en la base imponible y el cumplimiento de los demás requisitos establecidos en el precepto se produjeran en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.

B. *Tipos de gravamen*

El núcleo de la reforma del Impuesto sobre sociedades (Disposición final segunda de la Ley de reforma del IRPF) está constituida por la rebaja de los tipos de gravamen, con la intención de acercarlos, según se dice en la

exposición de motivos, a la media de los exigidos en la UE. La rebaja de los tipos de gravamen se realizará según un calendario que se ha visto abreviado durante la tramitación parlamentaria.

La rebaja y el calendario previstos se pueden sintetizar del modo siguiente:

- a. El tipo general, establecido ahora, como es sabido, en el 35%, se irá rebajando un punto cada año hasta llegar al 30% aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1º de enero de 2008.
- b. El tipo de gravamen de las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, establecido hasta ahora en el 40%, se reducirá paulatinamente hasta alcanzar el 35%, que será aplicable a los periodos impositivos que se inicien también a partir del 1º de enero de 2008.
- c. El tipo de gravamen de las entidades de reducida dimensión, establecido ahora en el 30% para una parte de la base imponible (hasta 120.000 euros aproximadamente), también se reducirá hasta alcanzar el 25%, porcentaje que será aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1º de enero de 2007. En la misma fecha la parte de base imponible (a partir de los 120.000 euros aproximadamente) que se gravaba al 35%, lo será al 30%.

C. *Deducciones para evitar la doble imposición*

En las deducciones para evitar la doble imposición, la Ley de reforma del IRPF introduce dos modificaciones que no son más que ajustes técnicos que no revisten gran importancia.

La *primera*, está referida a la exigencia de que los beneficios sobre los que se aplica la deducción para evitar la doble imposición hayan estado efectivamente gravados en el IRPF, y recoge el nuevo tratamiento de las rentas del ahorro. De este modo, se establece que la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

Y la *segunda*, consiste en precisar que el tipo que deberá aplicarse en las deducciones que se realicen a partir del 1º de enero de 2007 será el de gravamen que estuviera vigente en el ejercicio en que se realicen, considerando incluso las que en esa fecha estuvieran pendientes de aplicar por no haber podido ser objeto de deducción con anterioridad.

D. *Bonificaciones de la cuota*

Varias son las modificaciones que la Ley de reforma del IRPF establece respecto de las bonificaciones del Impuesto sobre sociedades.

La *primera* se refiere a la paulatina reducción de la bonificación de las actividades exportadoras. Así la bonificación, establecida actualmente en 99% de la parte de la cuota que proceda de las actividades exportadoras, se fijará aplicando al porcentaje citado un coeficiente que se reducirá anualmente hasta desaparecer en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014.

La *segunda*, meramente técnica, determina que la bonificación en cuestión, aplicada en los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2014, según su redacción vigente en dichos períodos, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos en dicho artículo, aun cuando la reinversión tuviera lugar en un período impositivo iniciado a partir de esa fecha.

E. *Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*

En el texto del Proyecto de Ley de reforma del IRPF se preveía inicialmente la desaparición de esta deducción, junto con las demás del impuesto sobre sociedades que serán examinadas en el apartado siguiente. No obstante, durante la tramitación parlamentaria se ha decidido su permanencia, aunque se ha modificado su régimen en algunos extremos que, en general, no alteran de forma sustancial la deducción misma.

En *primer lugar*, y con el carácter de medida transitoria, se prevé que respecto de los beneficios extraordinarios derivados de la transmisión de elementos del activo, que se hubieran devengado en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en las normas vigentes hasta ahora, cualquiera que fuera el período en el que se practicase la deducción.

En *segundo término* hay que señalar que se han reducido los porcentajes de deducción, lo que resulta coherente con la disminución de los tipos de gravamen que hemos examinado antes. Los nuevos porcentajes de deducción son los siguientes:

- a. El porcentaje general será del 12 por ciento de los beneficios obtenidos por la transmisión de los activos que dan derecho a la deducción.
- b. El porcentaje se reducirá cuando se trate de entidades que soportasen tipos de gravamen bonificados. Así, la deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento, o del 17 por ciento cuando la base imponible tributase a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento, o del 35 por ciento, respectivamente.

Las modificaciones más importantes, y este es el *tercer aspecto* a destacar, se encuentran en las reglas que se refieren a los activos en los que se podrá materializar la reinversión.

Por lo que se refiere a elementos del inmovilizado material podemos destacar dos novedades:

- a. La deducción no podrá materializarse en activos adquiridos a una entidad vinculada, salvo que se tratase de elementos de inmovilizado material nuevos.
- b. Es necesario que los activos entren en funcionamiento dentro del plazo de reinversión.

Por lo que se refiere a los activos financieros, las reglas a tener en consideración pueden resumirse del modo siguiente:

1. El porcentaje que deben alcanzar las participaciones en el capital o fondos propios de las entidades que se adquiriesen como reinversión se fija en el 15 por ciento, aunque no es necesario que se llegue a él de una sola vez, sino que el porcentaje en cuestión puede alcanzarse de forma sucesiva, siempre dentro del plazo establecido para efectuar la reinversión.
2. Los valores en que se materializase la reinversión no deben generar ningún otro incentivo fiscal, salvo el que diera derecho a la exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera que, a estos efectos, no tendrá tal consideración.
3. La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español es incompatible con la deducción, también establecida en la Ley del Impuesto sobre sociedades, para compensar las diferencias de valor entre el precio de adquisición de tales valores y su valor teórico contable, en la parte que pudiera no ser absorbida por los bienes y derechos de la sociedad en cuestión.
4. La deducción no podrá materializarse en valores que pertenecieran a alguno de los grupos siguientes:
 - Aquellos que no otorgasen una participación en el capital social o fondos propios de entidades.
 - Los que fueran representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas no pudieran acogerse a la exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera.
 - Aquellos que fueran representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

- Los que fueran representativos de entidades que tuvieran como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario bonificado en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- Los que fueran representativos de entidades en las que más de la mitad de su activo estuviera integrado por elementos patrimoniales que no tuvieran la consideración de inmovilizado material, inmaterial o valores no comprendidos en el apartados anteriores.
- Los de entidades vinculadas, cuando la adquisición se hubiera cogido al régimen especial sobre reestructuraciones empresariales previsto en la propia del Impuesto sobre sociedades.

F. Otras deducciones para incentivar ciertas actividades

La mayor novedad por lo que respecta a las deducciones establecidas para incentivar la realización de ciertas actividades es, pura y simplemente, que se prevé su desaparición, circunstancia que sin duda alguna está ligada a la rebaja de los tipos de gravamen. La desaparición será paulatina, de acuerdo con un calendario para cada una de las deducciones que puede ser resumido del modo siguiente:

- a. Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) se fijarán aplicando al porcentaje establecido actualmente un coeficiente que se irá reduciendo anualmente hasta desaparecer en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.
- b. Algunas deducciones se fijarán aplicando al porcentaje establecido actualmente un coeficiente que se irá reduciendo anualmente hasta desaparecer en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011. Las deducciones en cuestión son las siguientes:
 - Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
 - Actividades de exportación.
 - Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite.
 - Inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.
 - Inversiones y gastos en locales para prestar el primer ciclo de educación infantil a hijos de empleados.
 - Inversiones medioambientales.
 - Gastos de formación profesional.
 - Creación de empleo para trabajadores minusválidos.

- Reinversión de beneficios extraordinarios.
 - Contribuciones empresariales a planes de pensiones y asimilados.
- c. Otras deducciones, en fin, se determinarán aplicando al porcentaje establecido actualmente un coeficiente que se irá reduciendo anualmente hasta desaparecer en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014. Las deducciones en cuestión son las siguientes:
- Adquisición, rehabilitación conservación, reparación, etc., de bienes del patrimonio histórico español.
 - Inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental.
 - Inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

La disminución paulatina de las deducciones se acompaña de ciertas normas transitorias, la mayor parte de ellas de carácter técnico, que pueden ser resumidas del modo siguiente:

- a. A la deducción por las contribuciones empresariales a los planes de pensiones de empleo se han añadido las contribuciones a planes de previsión social empresarial, y a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.
- b. Las deducciones pendientes en el momento en que dejarán de estar vigentes (2011, 2012 o 2014, según los casos) se podrán realizar en los ejercicios sucesivos, aplicando las normas del último ejercicio en que estuvieron en vigor.

IV. Regímenes especiales

La Ley de 17 de julio de 2006 y el Proyecto de Ley de reforma del IRPF modifican algunos de los regímenes especiales del Impuesto sobre sociedades y, además, el régimen de las entidades sin ánimo de lucro que, como es sabido, no se incluye en el Texto refundido del tributo.

Las modificaciones, salvo la supresión de las sociedades patrimoniales, no tienen excesiva importancia y se limitan, la mayor parte de las veces, a realizar precisiones de carácter técnico. Dedicaremos un apartado a cada uno de los regímenes modificados, siguiendo el orden del Texto refundido.

A. *Sociedades patrimoniales*

La reforma más importante de las previstas en el Impuesto sobre sociedades está constituida por la desaparición de las sociedades patrimoniales a partir del 1º de enero de 2007. Esta circunstancia ha exigido establecer un régimen transitorio y la posibilidad de su disolución. Dedicaremos un apartado a examinar cada uno de esos aspectos.

1. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

En *primer lugar* hay que señalar que la base imponible de las sociedades patrimoniales cuyo período impositivo se iniciare dentro de 2006 y concluyera en el año 2007 se determinará, en su caso, aplicando las normas vigentes hasta ahora. Es decir, su régimen no sufrirá alteración alguna.

En *segundo término*, es necesario aludir al régimen de las cantidades pendientes de aplicación o de deducción, que será el siguiente:

- a. Las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la sociedad tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre sociedades correspondiente al primer período impositivo que se iniciare a partir de 1 de enero de 2007.
- b. Las bases imponibles negativas generadas en períodos impositivos en que hubiera sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales y que estuviesen pendientes de compensar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, podrán ser compensadas en las condiciones y con los requisitos generales de la LIS.
- c. Las deducciones por doble imposición de dividendos previstos en el IRPF, generadas en períodos impositivos en los que hubiera sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se iniciare a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir, al 50 ó 100 por ciento, en las condiciones y con los requisitos generales de la LIS.
- d. Las deducciones por actividades económicas establecidas en el IRPF, generadas en períodos impositivos en que hubiera sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se iniciare a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en las condiciones y requisitos establecidos en la LIS para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

La distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que hubiera sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales, y este es el *tercer aspecto* a considerar, recibirá el siguiente tratamiento:

- a. Cuando el perceptor fuera un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los dividendos y participaciones en beneficios, no se integrarán en su renta. La distribución del dividendo no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta alguno.
- b. Cuando el perceptor fuera un sujeto pasivo del Impuesto sobre sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la renta de no residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos se integrarán, en todo caso, en la base imponible y darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.
- c. Cuando el perceptor fuera un contribuyente del Impuesto sobre la renta de no residentes sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento previsto en la Ley correspondiente para este tipo de rendimientos.

En *cuarto lugar* hay que aludir a las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en sociedades que se correspondieran con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que se hubiera aplicado el régimen de las sociedades patrimoniales, que recibirán el siguiente tratamiento:

- a. Cuando el transmitente fuera un contribuyente del IRPF, a efectos de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial se aplicará lo dispuesto actualmente en la Ley. Es decir, para calcular el valor de adquisición se sumará al precio o cantidad desembolsada en la adquisición los beneficios no distribuidos que hubieran sido obtenidos en los ejercicios en que se hubiera aplicado el régimen de las sociedades patrimoniales.
- b. Cuando el transmitente fuera una entidad sujeta al Impuesto sobre sociedades, o un contribuyente del Impuesto sobre la renta de no residentes con establecimiento permanente, se aplicarán las siguientes reglas:
 - El valor de transmisión será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior.
 - En ningún caso se podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna
- c. Cuando el transmitente fuera un contribuyente del Impuesto sobre la renta de no residentes sin establecimiento permanente tendrá el

tratamiento que le correspondiera de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en la Ley del IRNR.

Por último, las sociedades que tributaron en este régimen especial deberán seguir cumpliendo las obligaciones de información que tenían hasta ahora.

2. DISOLUCIÓN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

La Ley de reforma del IRPF permite que se disuelvan las sociedades patrimoniales en las que concurrieran las siguientes circunstancias:

- a. Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005, y que la mantuvieran hasta el momento de su extinción.
- b. Que, durante los seis primeros meses del periodo impositivo que se iniciare después del 1 de enero de 2007, adoptaren válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realizaren con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

El régimen fiscal de la disolución de las sociedades patrimoniales será el siguiente:

- a. La disolución misma estará exenta del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- b. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
- c. A efectos del Impuesto sobre sociedades de la sociedad que se disuelve, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

Lo más importante son las consecuencias a efectos del Impuesto sobre el IRPF, del Impuesto sobre sociedades o del IRNR de los socios de la sociedad que se disolviese. El régimen se puede resumir del modo siguiente:

1. El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2. Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio fuera persona jurídica o física, respectivamente.
En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.
3. Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.
Cuando dicho resultado fuera cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.
Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor neto contable que resultase del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.
4. Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad.

B. *Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores*

Aunque se hacen algunos retoques técnicos en buena parte de los preceptos de este régimen especial (como, por ejemplo, extender la exención en el IRPF de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de las operaciones de reestructuración, a las entidades en régimen de atribución de rentas), las modificaciones más relevantes son tres:

- a. La modificación del concepto de escisión parcial.
- b. La inclusión, entre los supuestos de aplicación del régimen especial, del cambio de domicilio de una sociedad europea o de una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE.
- c. La modificación del régimen de las aportaciones no dinerarias.

Por lo que se refiere al **concepto de escisión parcial**, son dos las novedades que introduce la Ley de 17 de julio de 2006. La *primera* consiste en la exigencia de que el patrimonio que permanece en la sociedad parcialmente escindida (denominada sociedad transmitente en la Ley del Impuesto sobre sociedades) constituya una rama de actividad; y la *segunda*, aplicable en los

supuestos de escisión de participaciones en el capital de entidades, en la exigencia de que, en el patrimonio de la sociedad transmitente se mantengan, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades, o bien una rama de actividad

Creemos que esta reforma forma parte de las que se han ido introduciendo paulatinamente en el régimen para evitar, en la medida de lo posible, que las escisiones parciales sean utilizadas con fines de reparto del patrimonio y no con verdaderas finalidades empresariales. Primero, fue la exigencia de la proporcionalidad en la atribución de las participaciones a los socios de la sociedad transmitente; después la necesidad de que la parte del patrimonio escindida constituyera una rama de actividad, esto es, un conjunto de bienes y derechos capaz de desarrollar una actividad empresarial; y ahora, la exigencia de que esta misma cualidad se reconozca a la parte del patrimonio que queda en la sociedad parcialmente escindida.

Sin perjuicio de reconocer que esta modificación dota de mayor coherencia al régimen especial de las reestructuraciones empresariales, son dos las objeciones que se pueden hacer a las reglas ahora aprobadas

La primera, que no se explica por qué estas mismas reglas no son exigidas en los supuestos de escisión total, puesto que las mismas razones que justifican su adopción en el caso de las escisiones parciales, que acabamos de sintetizar, pueden ser esgrimidas *mutatis mutandis* en las totales

Y la segunda, que si se cumplen los requisitos establecidos para las escisiones parciales, sobre todo que, tanto el patrimonio escindido y el que resta en la sociedad transmitente, constituyan ramas de actividad, será difícil que la operación de escisión pueda ser rechazada, a los efectos de la aplicación del régimen especial, por no perseguir objetivos económicos y sí otros exclusivamente fiscales. Sobre este particular, hay que tener en cuenta que, más veces de las deseables, los órganos administrativos realizan no solo un control de legalidad de las operaciones, lo que es legítimo, sino un control de oportunidad, que creemos que no les corresponde. Dicho de otro modo, y si fuera posible trasladar a nuestro campo conceptos del Derecho civil, a la hora de enjuiciar una escisión parcial hay que investigar su causa, que es algo objetivo, y no los motivos que pudieran haber tenido los intervinientes, que es algo subjetivo.

La segunda modificación ha consistido en ampliar el ámbito de aplicación del régimen especial del Impuesto sobre sociedades que, a partir de ahora, también englobará las **operaciones de cambio de domicilio social** de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que quedasen afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Como consecuencia de esta incorporación se realizan retoques técnicos en varios preceptos del Texto refundido del Impuesto sobre sociedades que

no son relevantes, y se indica, posiblemente de forma innecesaria, que las reglas previstas en el régimen especial para los supuestos de transmisiones de bienes y derechos serán de aplicación a las operaciones de cambio de domicilio social, aún cuando no dieran lugar a transmisión alguna.

La modificación se ha producido, según reza la Exposición de motivos de la Ley de 17 de julio de 2006, por la necesidad de incorporar a nuestro derecho lo dispuesto en la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, que modificó determinados aspectos de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Bástenos decir que la sociedad europea no es otra cosa que una sociedad de capital que realiza actividades en al menos dos países de la UE. Se rige por lo dispuesto en el Reglamento (CE) 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la sociedad anónima europea (SE), y por la Ley 19/2005, de 14 noviembre, de la sociedad anónima europea.

Por su parte, la sociedad cooperativa europea que, como la anterior, debe tener actividad en al menos dos Estados de la UE, se rige por lo dispuesto en el Reglamento (CE) 1435/2003, del Consejo, de 22 de julio de 2003.

En fin, y esta ha sido la tercera modificación, como consecuencia de la desaparición de las sociedades patrimoniales, el legislador se ha visto obligado a modificar los supuestos en que ciertas **aportaciones no dinerarias** no podrán gozar del régimen especial en cuestión.

Así, después de algunas remisiones alambicadas, se puede deducir que no será posible aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, etc. cuando se aportaren participaciones de una sociedad en que concurrieran los requisitos siguientes:

- a. Que tuviera por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose por tal la sociedad en la que, durante al menos 90 días del ejercicio social, concurriera alguno de los requisitos siguientes:
 - que más de la mitad de su activo estuviere constituido por valores (entre los que no se deben contar algunos, por ejemplo los que procedieran de beneficios no distribuidos);
 - que más de la mitad de su activo no estuviere afecto a actividades económicas (una persona y un local afectos en el caso de una actividad inmobiliaria)
- b. Que, al menos durante 90 días del ejercicio social, más del 50 por ciento del capital social perteneciera, directa o indirectamente, a diez

o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose por tal a estos efectos el constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Se exceptúan los casos en que:

- la totalidad de los socios fueran personas jurídicas que, a su vez, no cumplieran las condiciones anteriores;
- una persona jurídica de derecho público fuera titular de más del 50 por ciento del capital;
- los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores.

C. *Transparencia fiscal internacional*

El régimen de la transparencia internacional ha sufrido una mínima modificación técnica, derivada de la desaparición de las sociedades patrimoniales.

Así, se establece que para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de la renta positiva que, sin efectiva distribución, hubiese sido incluida en la base imponible de los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Y que en el caso de sociedades que tuvieran como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (concepto al que acabamos de aludir), el valor de transmisión a computar será como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si éste fuere inferior.»

D. *Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros*

El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros ha sufrido dos modificaciones técnicas de escaso significado.

La *primera* es la misma modificación que acabamos de ver para las aportaciones no dinerarias en las fusiones, escisiones, etc., como consecuencia también de la desaparición de las sociedades patrimoniales.

De este modo, no podrán acogerse al régimen en cuestión las sociedades en que concurrieran los requisitos siguientes:

- a. Que tuviera por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose por tal la sociedad en la que durante al menos 90 días del ejercicio social concurriera alguno de los requisitos siguientes:
 - que más de la mitad de su activo estuviere constituido por valores (entre los que no se deben contar algunos, por ejemplo los que procedieran de beneficios no distribuidos);
 - que más de la mitad de su activo no estuviere afecto a actividades económicas (una persona y un local afectos en el caso de una actividad inmobiliaria)
- b. Que, al menos durante 90 días del ejercicio social, más del 50 por ciento del capital social perteneciera, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose por tal a estos efectos el constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Se exceptúan los casos en que:

- la totalidad de los socios fueran personas jurídicas que, a su vez, no cumplieran las condiciones anteriores;
- una persona jurídica de derecho público fuera titular de más del 50 por ciento del capital;
- los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores.

Y la *segunda* se ha llevado a cabo como consecuencia del nuevo régimen aplicable a las denominadas rentas del ahorro en el IRPF. Así, cuando el percceptor fuera una persona física, el beneficio distribuido se considerará renta general y se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el IRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.

E. *Régimen de comunidades titulares de montes vecinales en mano común*

La modificación introducida en este régimen es mínima y responde también a la sufrida por la tributación de las rentas del ahorro en el IRPF.

Así, se establece que los partícipes o miembros de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común integrarán en la base del IRPF las cantidades que fueran efectivamente distribuidas por la comunidad, y que estos ingresos tendrán el tratamiento previsto para las participaciones en fondos propios de cualquier tipo de entidad, es decir, formarán parte de la base del ahorro.

F. *Entidades sin ánimo de lucro*

También la Ley que regula el nuevo IRPF ha introducido una pequeña modificación en el régimen aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

Se trata de una modificación aplicable a los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, que se puede resumir del modo siguiente:

- a. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades (entre otros) podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que realizaren en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento en cuestión.
- b. El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas a los entes públicos encargados de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en la Ley de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.
- c. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiriera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.
- d. La deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Impuesto sobre Sociedades, en tanto en cuanto permanezcan vigentes.

V. **Gestión del impuesto sobre sociedades**

A. *Retenciones*

La fijación de un tipo de gravamen del 18 para las rentas del ahorro en el IRPF ha obligado a modificar los tipos de retención en el Impuesto sobre sociedades, que quedarán del modo siguiente:

- a. Con carácter general, el 18 por 100.
Cuando se tratare de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal, este porcentaje se dividirá por dos.
- b. En el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el 24 por 100.

B. *Obligaciones de información*

La Ley de reforma del IRPF establece o modifica algunas obligaciones de información que tienen trascendencia en el Impuesto sobre sociedades. Lo más destacable de las normas previstas, un poco deslavazadas, puede ser resumido del modo siguiente:

- a. Se prevé que por vía reglamentaria puedan establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las sociedades de inversión, a las entidades comercializadoras en territorio español de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, o a sus representantes.
- b. Los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezca, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.
- c. También se prevé que por vía reglamentaria puedan establecerse obligaciones de suministro de información a:
 - las entidades aseguradoras, respecto de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que comercialicen;
 - las entidades financieras, respecto de los planes individuales de ahorro sistemático que comercialicen;
 - la Seguridad Social y las mutualidades, respecto de las cotizaciones y cuotas devengadas en relación con sus afiliados o mutualistas;
 - el Registro Civil, respecto de los datos de nacimientos, adopciones y fallecimientos.

- d. Los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a suministrar a la Administración tributaria la identificación de la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, incluso cuando no se hubiese procedido a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta. Este suministro comprenderá la identificación de los titulares, autorizados o cualquier beneficiario de dichas cuentas.
- e. Las personas que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, interviniere en la formalización de las aportaciones a los patrimonios protegidos, deberán presentar una declaración sobre las citadas aportaciones.

31 de julio de 2006