

**LA REFORMA DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES EN LA
LEY 35/2006, LA LEY 36/2006 Y
EN LA LEY 16/2007.**

*Roberto Alonso Alonso
Inspector Regional de Aragón*

*Sergio Ruiz Garros
Inspector Coordinador de la Dependencia
Regional de Inspección de Aragón*

NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR LAS LEYES 25/2006, 35/2006, 36/2006 Y 16/2007.

1. ALCANCE DE LA REFORMA.

Las modificaciones introducidas por las Leyes 35/2006 y 36/2006 afectan, fundamentalmente, a los **tipos de gravamen y a las deducciones en la cuota**.

2. MODIFICACIONES EN TIPOS DE GRAVAMEN.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2007**, se añade una disposición adicional octava al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, quedando establecidos los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades de la siguiente forma:

1. El tipo general de gravamen:

- 32,5 %, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 30 %, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

2. El tipo de gravamen de las entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos será el:

- 37,5 %, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 35 %, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

El nuevo tipo de gravamen **no viene acompañado** por normas de carácter transitorio. En consecuencia, las rentas que tributarán al nuevo tipo serán las imputables a los períodos impositivos mencionados, aunque se hubiesen generado en períodos impositivos anteriores (por ejemplo en caso de diferimiento por reinversión o de operaciones de ventas a plazos), o procediesen de ajustes de carácter positivo con origen en otros de carácter negativo habidos en períodos impositivos en los que el tipo de gravamen fue del 35 por 100.

3. Las entidades que tributen en el régimen de empresas de **reducida dimensión** previsto en el artículo 108 de la ley, que no tengan que aplicar otro tipo de gravamen específico tributarán, a los tipos del 25%, base imponible entre **0 y 120.202,41 euros**, y del 30%. Se mantiene a estos efectos el prorrateo de la base imponible cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año previsto actualmente.

3. MODIFICACIONES EN LAS DEDUCCIONES DEL IMPUESTO:

La Ley establece que la reducción de tipos vaya acompañada de una **progresiva eliminación** de determinadas deducciones y bonificaciones. La mayoría de las deducciones se irán reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición entre el **año 2011** y en el **año 2014**. A partir de entonces **sólo se mantendrán** las deducciones por doble imposición, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aunque, esta última, con modificaciones significativas con respecto al régimen actualmente vigente, y la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

De esta manera, el **calendario** será el siguiente:

1) Períodos iniciados a partir de 1/1/2007:

- ***DEDUCCIÓN POR INVERSIONES PARA LA IMPLANTACIÓN DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO (ART 23 TRIS):***

La deducción está prevista actualmente en el artículo 23 del Texto Refundido. En la Ley, **desaparece** por la disposición derogatoria segunda, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007. Esta deducción fue introducida por el artículo 29 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes de estímulo del ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

Esta deducción supone un diferimiento del pago del impuesto en el importe correspondiente a la inversión realizada de forma mayoritaria en el capital de la empresa extranjera, siempre dentro de los límites previstos legalmente. En el momento de la inversión se reduce la base imponible en el importe de ésta, siempre que su importe no supere los 30.050.605,22€ o el 25% de la base imponible previa a su cómputo; posteriormente, en los cuatro ejercicios siguientes al momento de la inversión, debe ser objeto de integración en la base imponible por partes iguales.

Dada la mecánica de aplicación de esta deducción la Ley establece un régimen transitorio, para los importes de la deducción aplicados con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley, que se encuentren **pendientes de integración** en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 y, para ello, el mantiene la vigencia del citado artículo 23.

2) Períodos iniciados a partir de 1/1/2011:

- ***DEDUCCIONES DE FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA COMUNICACIÓN (ART 36 TRLIS), INVERSIONES EN VEHÍCULOS DE TRANSPORTE (APARTADOS 4 Y 5 DEL ART 38 TRLIS), INVERSIONES EN GUARDERÍAS (ART 38.6), INVERSIONES EN MEDIO AMBIENTE (ART 39), GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL (ART 40) Y CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL (ART 43).***

El porcentaje de deducción en estos supuestos es del 10% con la excepción de la deducción por gastos de formación profesional en la que se aplica el 5% o el 10% dependiendo del importe de los gastos de esta naturaleza, en el período impositivo, con respecto a la media de estos gastos en los dos ejercicios anteriores.

En este grupo las reducciones que se establecen resultan de la aplicación de los siguientes coeficientes:

Período	Coeficiente	% deducción	
		10%	5%
2007	0,8	8%	4%
2008	0,6	6%	3%
2009	0,4	4%	2%
2010	0,2	2%	1%

Estas deducciones se **suprimirán** para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2.011. Las deducciones que estén pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011 se podrán aplicar en el plazo y con los requisitos establecidos en la ley de Impuesto que esté vigente a 31 de diciembre de 2010

Los coeficientes se aplican sobre los porcentajes de deducción y no sobre el importe de la deducción.

- **DEDUCCIONES A LA EXPORTACIÓN (ART 37 TRLIS).**

En este caso el establece nuevos porcentajes de deducción bastante más reducidos que el actualmente vigente del 25%.

Los nuevos porcentajes son:

Período	%deducción
2007	12 %
2008	9 %
2009	6%
2010	3%

Para los períodos impositivos posteriores la deducción **desaparecerá**. Las deducciones que estén **pendientes de aplicar** al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011 se podrán aplicar en el plazo y con los requisitos establecidos en la ley de Impuesto que esté vigente a 31 de diciembre de 2010.

3) Períodos iniciados a partir de 1/1/2012:

- ***DEDUCCIONES POR I+D+I (ART 35 TRLIS).***

En este grupo los nuevos porcentajes de deducción resultan de la aplicación de los siguientes coeficientes:

Período	Coeficiente	% deducción			
		50%	30%	15%	10%
2007	0,92	46%	27%	13%	9%
2008	0,85	42%	25%	12%	8%

Para los períodos impositivos posteriores se aplicarán los porcentajes del 2.008. La deducción **desaparecerá** para los periodos impositivos posteriores a 1 de enero de 2012. Las deducciones que estén **pendientes de aplicar** al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, se podrán aplicar en el plazo y con los requisitos establecidos en la ley de Impuesto que esté vigente a 31 de diciembre de 2011.

4) Períodos iniciados a partir de 1/1/2014:

- ***BONIFICACIÓN ACTIVIDAD EXPORTADORA (ART 34.1 TRIS)***

La bonificación actualmente es del 99% de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos, así como de cualquier otra manifestación editorial de carácter didáctico.

Esta bonificación está condicionada a la reinversión de los beneficios correspondientes en un plazo de dos años, en activos afectos a estas actividades y en otros activos previstos en determinadas deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, en este caso, las actividades previstas en los artículos 37, 38 y 39 del Texto Refundido.

Con la reforma, la bonificación regulada en el apartado 1 del artículo 34 de esta ley se determinará multiplicando el porcentaje de 99% por determinados coeficientes según el período impositivo en que la bonificación se vaya a aplicar de la siguiente forma:

Período	Bonificación	B. reducida
2007	99%	87%
2008	99%	74%
2009	99%	62%
2010	99%	50%
2011	99%	38%
2012	99%	25%
2013	99%	13%

A partir de los períodos que se inicien a partir de **1 de enero de 2014** la bonificación quedará suprimida.

- **DEDUCCIONES CULTURALES (ART 38 TRIS).**

Dentro de este grupo se incluyen las siguientes deducciones:

- Inversiones y gastos en bienes de interés cultural (art. 38.1 TRIS).
- Inversiones cinematográficas (art. 38.2 TRIS).
- Edición de libros (art. 38.3 TRIS).

En este grupo los nuevos porcentajes de deducción se establecen aplicando los coeficientes de reducción que antes vimos con relación a la bonificación por actividad exportadora. Debe recordarse que esta bonificación es compatible con las tres deducciones citadas. Los porcentajes de deducción aplicables serán los siguientes:

Artículo	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
38.1 TRIS	14%	12%	10%	8%	6%	4%	2%
38.2 TRIS	18%	15%	13%	10%	8%	5%	3%
38.3 TRIS	5%	4%	4%	3%	2%	2%	1%

A partir del 2014 estas deducciones **desaparecerán**. Las deducciones que estén pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2014 se podrán aplicar en el plazo y con los requisitos establecidos en la ley de Impuesto que esté vigente a 31 de diciembre de 2013.

5) Deducciones que se mantienen:

- **DEDUCCIÓN CREACIÓN EMPLEO TRABAJADORES MINUSVALIDOS (ART 41 TRIS).**
- **DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA.**

Las deducciones por doble imposición económica interna prevista en el artículo 30 del Texto Refundido, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán aplicar en los períodos impositivos que les resten y tendrán que **recalcularse** de acuerdo con los nuevos tipos de gravamen vigentes en los períodos impositivos en que estas deducciones se apliquen.

Ejemplo:

Participación del 10% y con un período de tenencia de 4 años previos al reparto. En el 2006 se reparte un dividendo de 1.000. De aplicarse en la declaración del 2006 la empresa tendría derecho a una deducción de 350, suponemos que no puede aplicarla por insuficiencia de cuota íntegra y que la aplica en el 2007 y 2008 a partes iguales. La empresa tendría derecho a aplicar en el supuesto de tributación en el régimen general:

En el 2007: $162,50 (1.000 * 0,325 * 1/2)$.

En el 2008: $150,00 (1.000 * 0,30 * 1/2)$.

Total..... 312,50 sin embargo, hemos supuesto que el dividendo se integró al 35%, es decir, dio lugar a una cuota íntegra de 350.

- **DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**

Las deducciones por doble imposición internacional para corregir la doble imposición jurídica y la económica previstas, respectivamente, en los artículos 31 y 32 del Texto Refundido actual, como en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán aplicar en los períodos impositivos que les resten pero tendrán que determinar el límite de la deducción, importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España, de acuerdo con los **nuevos tipos de gravamen** vigentes en los períodos impositivos en que estas deducciones se apliquen.

- **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN (ART. 42 TRIS).**

El proyecto de la Ley 35/2006 en su origen proponía la supresión de este incentivo.

La Ley 35/2006 en su Disposición final segunda punto 22, da nueva redacción al artículo 42 TRLIS con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007.

Esta redacción es **sustituida** por la nueva redacción que al artículo 42 TRLIS ha dado la Disposición adicional octava punto 2 de la Ley 16/2007 con efectos para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007.

El incentivo **mantiene la estructura** que actualmente tiene pero se le incorporan las siguientes modificaciones:

- Los porcentajes de deducción **se reducen** en consonancia con la reducción en los tipos de gravamen. Se deducirá en la cuota íntegra con carácter general el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales que cumplen los requisitos. Esta deducción se reducirá al 7 por ciento, al 2 por ciento o al 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Por tanto, las plusvalías obtenidas en el caso de que concurra la reinversión de los importes totales obtenidos cumpliendo con los requisitos previstos legalmente tributarán al **18%**.

También la norma tiene en cuenta **dos situaciones especiales**:

- En el caso de rentas integradas en los períodos impositivos iniciados en el año 2007, los porcentajes de deducción del 12% y del 17% antes señalados, serán, respectivamente, del 14,5% y 19,5% **cualquiera que sea el período** en el que la deducción se practique. Recordemos que en este año los tipos de gravamen correspondientes serán el 32,5% y el 37,5%.
- En el caso de rentas integradas en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007, la deducción por reinversión se regulará de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2006. En estos casos se **mantendrá** la deducción del 20% de la plusvalía obtenida.

Novedades en los elementos patrimoniales transmitidos onerosamente:

A) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias exige la nueva normativa que estén **afectos actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.**

- Esta redacción utiliza ya la **nueva clasificación contable** de las partidas de activo no corriente dentro de la cual la rúbrica de “inversiones inmobiliarias” se utiliza para los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener beneficios a través de su enajenación.
- En cuanto al requisito de **afectación a la actividad económica**, el TRIS no establece criterios de afectación a la actividad económica, para ver si hay “actividad económica” y “afectación” nos remitiremos a los artículos 27 y 29 de la Ley 35/2006. El artículo 27 define actividad económica y contempla el supuesto del **arrendamiento de inmuebles**, y el artículo 29 establece los criterios de afectación a la actividad económica.

B) **Valores representativos de una participación no inferior al 5 por 100 en los fondos propios de todo tipo de entidades**, que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de la transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de estas entidades.

- Se **excluyen** los siguientes valores:
 1. Los que no otorguen una participación en el capital o en los fondos propios.
 2. Los representativos del capital de entidades no residentes cuyas rentas no puedan acogerse a la exención prevista en el artículo 21 TRLIS.
 3. Los representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.
 4. Los valores representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4 Ocho Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- **Cuando se transmitan valores de entidades que tuvieran elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas en un porcentaje superior al 15 por 100 del total de su activo**, la renta obtenida podrá aprovecharse de la deducción pero sólo en la proporción que representen los elementos afectos respecto al total del activo de la entidad cuyos valores se enajenan.

Ejemplo:

200 Terrenos no afectos

800 Elementos afectos

1000 Activo

(20 por 100 del activo no afecto, 80 por 100 del activo afecto).

Si transmito acciones de esta sociedad, sólo el 80 por 100 de la renta obtenida en la transmisión dará derecho a practicar la deducción por reinversión. Sólo se deberá de reinvertir la parte del precio de venta que tenga derecho a deducción por reinversión.

- **¿Cómo debe realizarse el cómputo de los elementos patrimoniales no afectos de la participada?.**

Habrá que atender al balance del último ejercicio cerrado, es decir, la valoración en principio hay que hacerla sobre **valores contables**. Sin embargo la sociedad puede optar por efectuar dicha valoración a **precios de mercado**. Si los valores transmitidos representan la participación en una entidad dominante de un grupo, la valoración habrá que hacerla sobre el balance consolidado.

- Para la determinación de **los elementos patrimoniales afectos**, se establece una remisión a lo previsto en el artículo 4 Ocho Dos de la Ley 19/1991, por lo que habrá que descontar de los elementos patrimoniales no afectos un importe equivalente a las reservas que la sociedad hubiera constituido con beneficios procedentes de actividades productivas y obtenidos en los últimos diez ejercicios.

Novedades en los elementos patrimoniales en los que puede materializarse la reinversión:

A) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias exige la nueva normativa que estén **afectos actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.**

B) **Valores representativos de una participación no inferior al 5 por 100 en los fondos propios de todo tipo de entidades**, pudiéndose adquirir dicho porcentaje en compras sucesivas siempre dentro del plazo para reinvertir.

- Se **excluyen** los siguientes valores:
 1. Los que no otorguen una participación en el capital o en los fondos propios.
 2. Los representativos del capital de entidades no residentes cuyas rentas no puedan acogerse a la exención prevista en el artículo 21 TRLIS.
 3. Los representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.
 4. Los valores representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4 Ocho Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- **Cuando se transmitan valores de entidades que tuvieran elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas en un porcentaje superior al 15 por 100 del total de su activo**, sólo se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de los valores el porcentaje que representen los elementos afectos respecto del total del activo de la entidad cuyos valores se adquieren. En este punto valen las mismas consideraciones que he efectuado anteriormente.
- **No se entenderá realizada la reinversión** cuando la adquisición se realice mediante operaciones acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta ley, ni cuando se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS, excepto que se trate de **elementos de inmovilizado material nuevos o inversiones inmobiliarias**.

Por lo demás no se establece **ninguna especialidad** con respecto al régimen actualmente vigente en materia de plazo para efectuar la reinversión, base de la deducción, mantenimiento de la inversión, planes especiales de reinversión y requisitos formales.

4. MODIFICACIONES EN LAS RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA.

Los porcentajes de retención o ingreso a cuenta también se modifican, con carácter general el tipo será del 18%. 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 tipo será el 24%. Actualmente, estos tipos de retención son, respectivamente, del 15% y del 24%.

Se introduce una **retención del 1%** a realizar a determinados contribuyentes, identificados por el IAE de su actividad, que tributen en el régimen de estimación objetiva por módulos en el IRPF. Vamos a ver las características más importantes de esta nueva obligación de retener regulada en el artículo 95.6 del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007:

- B) **¿Cuándo debe empezar a realizarse la retención?:** A tenor de lo establecido en la Disposición transitoria sexta del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, en relación con el apartado 1 de la Disposición transitoria segunda del Real Decreto, esta obligación comienza el **21/4/2007**.
- C) **¿A quién se debe retener?:** Se debe retener a los empresarios en estimación objetiva por módulos que realicen actividades económicas clasificadas en los siguientes epígrafes de IAE: 314, 315, 316.2, 316.3, 316.4, 316.9, 453, 463, 468, 474.1, 501.3, 504.1, 504.2, 504.3, 504.4, 504.5, 504.6, 504.7, 504.8, 505.1, 505.2, 505.3, 505.4, 505.5, 505.6, 505.7, 722 7 757.
- D) **No procederá** la práctica de retención cuando, cumpliendo unos requisitos formales, el contribuyente que ejerza la actividad económica comunique al pagador que determina el rendimiento neto de la actividad en estimación directa ordinaria o simplificada.

- E) Supuesto de renuncia al régimen de estimación objetiva en el momento de presentar el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del año.

5. PRESUNCIÓN DE RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL.

La 36/2006 modifica el apartado 1 del artículo 8 del TRLIS estableciendo una **presunción de residencia en territorio español** de aquellas entidades radicadas en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera del de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
- b) Cuando su actividad principal se desarrolle en territorio español.

La presunción admite **prueba en contrario** en la medida que la entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y a razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

En la disposición adicional primera del parece que anuncia que, por vía reglamentaria, se establecerá una **nueva lista de paraísos fiscales** que sustituya a la establecida por el RD 1.080/1991, de 5 de julio, y además establece:

- a) Que los países y territorios, que hayan suscrito convenios con cláusula de intercambio de información o acuerdos en esta materia, volverán a tener la consideración de paraíso fiscal, a partir del momento en que tales acuerdos o convenios dejen de aplicarse.
- b) Define los conceptos de nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria. Elementos claves de la existencia de un paraíso fiscal son la existencia de nula tributación y de opacidad fiscal de las operaciones y negocios realizados.

6. OPERACIONES CON PARAÍOS FISCALES.

Por último, se modifica el apartado 2 del artículo 17 del TRLIS, estableciendo que las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales deberán:

- Valorarse por su **valor normal de mercado** siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

7. REGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES:

La Ley 25/2006 ha introducido dos novedades muy importantes en este régimen especial regulado en el Título VII del Capítulo VIII del TRIS para adaptarlo a la Directiva 2005/19/CE del Consejo:

- En las escisiones parciales, artículo 83.2 1º b) TRIS, se exige que se **mantenga una rama de actividad en la entidad escindida** de manera que para realizar una operación de escisión parcial acogida al régimen especial será necesaria la existencia de **dos ramas de actividad** en la sociedad que se pretenda escindir, una que se transmitirá a la sociedad beneficiaria y otra que se quedará en la sociedad escindida. En este sentido recordar el criterio restrictivo de rama de actividad que mantiene reiteradamente la Dirección General de Tributos.
- En los canjes de valores, artículo 83.5 TRIS, una vez que se tiene la mayoría de los derechos de voto se permite aplicar el régimen especial para **adquirir una mayor participación**.

8. SOCIEDADES PATRIMONIALES.

Una de las novedades más destacadas que introduce la Ley 35/2006 es la **supresión**, a partir de 1 de enero de 2007, del régimen de sociedades patrimoniales. A partir de la citada fecha las sociedades patrimoniales tributarán en el **régimen general del Impuesto sobre Sociedades**. Por lo tanto vamos a distinguir las dos situaciones que pueden darse en la práctica:

1. El régimen transitorio:

Podemos resumir la comparativa de **los regímenes actuales y futuros** en el siguiente cuadro:

	Régimen actual	Régimen futuro
1. Determinación de la base imponible:	Normas del IRPF	Normas del IS
2. Tipo de gravamen:	40% parte general de la BI 15% parte especial de la BI	30% ó 25%
3. Distribución de beneficios:		
a) Socio persona física:	-No se integran.	-Se integrarán en BI del ahorro tributando al 18%.
b) Socio persona jurídica:	-Se integran en la BI con derecho a deducción por doble imposición al 50%.	-Se integrarán en la BI con derecho a la deducción por doble imposición.

El régimen transitorio está regulado en la **Disposición transitoria 22ª TRIS** introducida por la Ley 35/2006, regulando los siguientes aspectos:

1. Período impositivo partido 2006-2007, la base imponible se determina aplicando las normas del TRLIRPF según redacción vigente a 31/12/2006.

2. Diferencias criterios de imputación. Exigibilidad-Devengo:

La sociedad patrimonial determinaba su base imponible de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con determinadas excepciones. Por lo tanto, los rendimientos se integraban en la misma cuando eran **exigibles**, o bien cuando se producía el reembolso de la participación en instituciones de inversión colectiva. En consecuencia, a 1 de enero de 2007, cabe que existan rentas devengadas pero no integradas en la base imponible, y también rentas ya integradas en la base imponible pero todavía no devengadas.

- Las **rentas ya devengadas pero no integradas en la base imponible** (intereses implícitos, participación en instituciones de inversión colectiva a contabilizar por diferencia de valores liquidativos, etc), deberán integrarse «... en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007...». El tipo de gravamen aplicable será el general, esto es, 32,5 por 100, previsto para 2007.
- Las **rentas ya integradas en bases imponibles pasadas pero no devengadas** (una subvención percibida, etc), cuando se devenguen formarán parte del resultado contable, pero «... no se integrarán nuevamente...» en la base imponible.

3. Las bases imponibles negativas generadas en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales 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 requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Es decir, se compensarán con carácter general en un período de los **15 años** inmediatos y sucesivos al periodo en que se generó la base imponible negativa. Esta norma se refiere a las bases negativas correspondientes a los periodos impositivos de 2003 a 2006, ambos inclusive, en los que ha estado vigente el Régimen Especial. De esta forma las bases negativas pendientes generadas en los períodos en que tributó como sociedad patrimonial que, en principio, tenían un plazo de compensación de 4 años pasarán a tener un plazo de 15 años.

4. Deduciones por doble imposición:

El artículo 61.3 c) 2.º del TRIS establecía que la deducción para evitar la doble imposición de dividendos en las sociedades patrimoniales había de determinarse según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, según lo previsto en el artículo 81 del TRIRPF.

Por consiguiente, la cantidad a deducir era, con carácter general, el 40 por 100 del dividendo, y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podían aplicarse en los **cuatro años siguientes**. Así, en el momento de la supresión del régimen de la sociedad patrimonial pueden existir saldos pendientes de compensación. Pues bien, respecto de los mismos la norma transitoria establece que «... se podrán deducir, al 50 ó 100 por 100, en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 30 TRIS».

La apelación a los porcentajes de deducción indica que el importe de la deducción habrá de ser recalculado de acuerdo con las normas previstas en el artículo 30 del TRIS. Por tanto, el saldo pendiente de compensación no se toma en consideración. Lo que se toma en consideración es el **importe del dividendo que generó el saldo pendiente de aplicación**, de manera tal que sobre dicho dividendo se calcula el importe del nuevo saldo pendiente de aplicación.

Veamos un ejemplo:

Dividendo percibido en 2005	100
• Renta integrada en base imponible	140 (100 × 1,4)
• Deducción generada en 2005	40 (100 × 0,4)
• Saldo pendiente de deducción (hipótesis)	40
Porcentaje de participación (hipótesis 5%)	
• Aplicación en 2007 (100 / 0,325% / 100%)	32,5
• Aplicación en 2008 (100 / 0,3% / 100%)	30
Porcentaje de participación (hipótesis inferior 5%):	
• Aplicación en 2007 (100 / 0,325% / 50%)	16,25
• Aplicación en 2008 (100 / 0,3% / 50%)	15

5. Deducciones por actividades económicas:

Las sociedades patrimoniales tenían derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 61.3 c) 1.º del TRIS, a la deducción por la realización de actividades económicas a que se refería el artículo 69.2 del TRIRPF. Esta deducción comprendía todas las previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRIS, excepto la deducción por reinversión, y se regía por las normas del TRIS en todos sus aspectos, incluidos los límites de deducción.

Así, en el momento de la supresión del régimen de la sociedad patrimonial podían existir **saldos pendientes de deducción**, los cuales, por virtud de la norma transitoria «... se podrán deducir en las condiciones y requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI de esta ley...».

6. Distribución de beneficios:

El régimen transitorio consiste en la prolongación del previsto en el artículo 61.1 del TRIS, en relación con los dividendos procedentes de beneficios originados en períodos impositivos en los que la entidad tributó en calidad de sociedad patrimonial.

- Personas físicas:

El régimen de la sociedad patrimonial estaba concebido a modo de **tributación definitiva y única en sede de la misma**, respecto de las rentas de los patrimonios aportados por personas físicas, y de aquí la no integración del dividendo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [artículo 62.1 a) del TRIS].

El apartado 6 a) de la disposición transitoria **perpetúa este régimen** en relación con los «... beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales...».

Así, una sociedad ha podido estar sujeta a transparencia fiscal interna, tener posteriormente la consideración de patrimonial, y, finalmente, recalar en el régimen común. Pues bien, los beneficios que procedan de beneficios generados en las dos primeras etapas no se integrarán en la base imponible.

- Personas jurídicas:

Al igual que hemos visto en relación con las personas físicas, el apartado 6 b) de la norma transitoria **perpetúa el régimen** establecido en el artículo 62.1 b) del TRIS, relativo a los dividendos percibidos por las personas jurídicas. En consecuencia, sobre los mismos se practicará la deducción para evitar la doble imposición de dividendos del 50 por 100, en la medida en que tales dividendos procedan de beneficios obtenidos en ejercicios sujetos al régimen de las sociedades patrimoniales.

- No residentes:

Finalmente, respecto de estos sujetos pasivos también se conserva lo previsto en el artículo 61.1 c) del TRIS, esto es, la remisión a las normas generales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, lo que implica la tributación al 18 por 100, excepto si un convenio para evitar la doble imposición establece un tipo inferior.

7. Transmisión de las participaciones:

El régimen transitorio consiste en la prolongación del régimen sustantivo previsto en el artículo 62.2, en relación con las rentas obtenidas en la transmisión de la participación «... que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales...».

Como se verá, estas reservas juegan un diferente papel según se trate de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, servirán para determinar el valor de titularidad, en el Impuesto sobre Sociedades para determinar, por exclusión, el límite a la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías, y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, carece de eficacia ya que se aplican las reglas generales.

- Personas físicas:

Cuando el transmitente sea una persona física, el apartado 7 a) de la norma transitoria se remite al artículo 35.1 c) del TRIRPF, lo que implica:

- Que la renta positiva es la diferencia entre el valor de adquisición y titularidad y el valor de transmisión.
- Que los dividendos procedentes de beneficios generados en ejercicios en los que fue de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales minoran el valor de adquisición, en cuanto la participación hubiese sido adquirida con posterioridad a la obtención de tales beneficios.
- Que el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado una vez sustituido el valor contable por el del Impuesto sobre el Patrimonio o el de mercado si fuere inferior.

El valor de titularidad se identifica con las reservas existentes en el momento de la transmisión de la participación que procedan de beneficios generados durante los ejercicios en los que la entidad tuvo la consideración de sociedad patrimonial o, en su caso, también de sociedad transparente.

La ganancia patrimonial así determinada tributará al 18 por 100 y serán de aplicación los porcentajes reductores en los términos previstos en la disposición transitoria de la Ley 35/2006.

- Personas jurídicas:

Tratándose de personas jurídicas, el apartado 7 b) establece dos reglas:

- Que no se aplicará la deducción del artículo 30 del TRIS, esto es, la relativa a las plusvalías de fuente interna.
- Que el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, sustituido el valor contable por el del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el de mercado si fuese inferior.

La no deducción del artículo 30 del TRIS no ha de entenderse en sentido absoluto, sino en la parte imputable a las reservas existentes en el momento de transmisión de la participación que proceda de beneficios originados en ejercicios en los que la entidad tributó en concepto de sociedad patrimonial.

- No residentes:

De acuerdo con lo previsto en el apartado 7 c) de la norma transitoria, se aplican las reglas generales, de manera tal que la plusvalía tributará al tipo de gravamen del 18 por 100.

2. Régimen de disolución y liquidación:

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una **Disposición transitoria 24ª TRIS** introducida por la Ley 35/2006, que establece la opción por la disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.

Requisitos:

En primer lugar, podrán optar por este régimen las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en el capítulo VI del título VII de esta ley, en todos los períodos impositivos iniciados a partir de **1 de enero de 2005** y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.
- b) Que en los seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007 se **adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.**

El Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección (IOL 17/06) de fecha 26/10/2006 relativo al régimen de disolución de sociedades transparentes regulado en la Disposición transitoria 2ª de la Ley 46/2002 es muy importante a la hora de interpretar el cumplimiento de esta circunstancia pudiéndose aplicar íntegramente a este nuevo régimen especial de disolución de sociedades patrimoniales. Así:

- Adoptar válidamente el acuerdo de disolución supone hacerlo cumpliendo los requisitos relativos a la **convocatoria** y a la **mayoría** previstos por la normativa mercantil aplicable.
 - En caso de que este acuerdo de disolución se eleve a escritura pública **antes del 1/7/2007** se entenderá cumplido este requisito por lo establecido en el artículo 1.218 del Código Civil.
 - En caso de caso de que este acuerdo se eleve a escritura pública **entre el 1/7/2007 y el 23/7/2007** constituye un indicio de validez en el cumplimiento de este requisito por lo establecido en el artículo 26.3 del Código de Comercio, plazo de **8 días** siguientes a la aprobación del acta para presentar en el Registro Mercantil testimonio notarial de los acuerdos inscribibles más la posibilidad de ampliar dicho plazo en **15 días** más por ser del que se dispone para aprobar el acta una vez celebrada la Junta.
 - En caso de que este acuerdo se eleve a escritura pública en fecha posterior al **23/7/2007** el contribuyente que pretenda aplicar este régimen especial de disolución de sociedades patrimoniales **habrá de probar**, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que la adopción del acuerdo se efectuó con anterioridad al 1/7/2007.
- c) Se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la **cancelación registral** de la sociedad en liquidación. Por tanto, el período de liquidación debe comenzarse y ultimarse en el **año 2007**.

Régimen fiscal de la disolución con liquidación de dichas sociedades:

A) En la sociedad que se liquida:

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:

No se devengará este impuesto con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga. En definitiva se establece un diferimiento en el pago.

- Impuesto sobre Sociedades:

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. Es decir, no se devengará en la sociedad que se liquida la renta prevista en el artículo 15.3 del texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, con relación a la atribución de bienes y derechos a personas no residentes si se devengará esta renta en la sociedad que es objeto de liquidación.

Esta regla no es de aplicación a las rentas que estén pendientes de imputar por la aplicación de la regla de operaciones a plazo o del régimen transitorio del diferimiento por reinversión. En estos casos, la renta pendiente de imputar deberá integrarse en el último período de liquidación. Igualmente, la liquidación puede llevar a incumplir la regla de la reinversión y determinar la pérdida de la deducción practicada con la consiguiente regularización en los términos del artículo 42.6 del TR LIS o, en otros caso, en la medida que no se haya reinvertido, a imposibilitar la aplicación del incentivo como consecuencia de la operación de liquidación de la sociedad

En definitiva, el régimen sólo se refiere a las rentas que se **deriven estrictamente** de las operaciones de liquidación de la sociedad.

B) En los socios de la sociedad que se liquida:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Se establece la exención en el concepto “operaciones societarias”, hecho imponible “disolución de sociedades”, del artículo 19.1.1º del texto refundido del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Recordemos que este impuesto es el 1% del valor real de la cuota de liquidación entregada a los socios.

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

A estos efectos se establece una regla que determinará una **valoración fiscal de los activos distintos de los créditos y de la tesorería y, en algunos casos, además, puede determinar la obtención de una renta.**

La regla es la siguiente:

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 importe de los créditos y de la tesorería que haya sido adjudicada a los socios. El coste de titularidad entendemos que debe referirse tanto al período en que la sociedad tributó en el régimen de sociedades patrimoniales como en el régimen de sociedades transparentes. La determinación del importe del coste de titularidad presentará diferencias en la medida que el socio sea persona física o jurídica.

El resultado de la aplicación de la regla anterior puede ser positivo, negativo o, incluso cero.

Si el resultado fuese **negativo**:

- Dicho resultado se considerará **renta o ganancia patrimonial**, según que el socio sea persona jurídica o física, en este último caso, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es decir, no se van a poder aplicar los coeficientes de abatimiento, esto supone una novedad del , con respecto al régimen de liquidación de las sociedades transparentes.
- En este caso, el valor fiscal de adquisición de los elementos de activo adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será **cero** y su fecha de adquisición será la fecha de adquisición por la sociedad que es objeto de liquidación. Es decir, en el caso de una eventual transmisión de los activos adjudicados, distintos de los crédito y de la tesorería, las renta obtenida coincidirá con el precio de la transmisión y el período de generación de la renta dependerá de la fecha de adquisición de los elementos transmitidos por parte de la sociedad. En el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no se podrá aplicar la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Si el resultado fuese **cero o positivo**:

Se considerará que **no existe** renta o alteración patrimonial y se procederá a determinar el valor fiscal de adquisición de los elementos de activo adjudicados distintos de los créditos y de la tesorería:

- Cuando dicho resultado sea cero, el valor de adquisición fiscal de los activos adjudicados distintos de los créditos o de la tesorería será cero.
- Cuando dicho resultado fuese positivo, el valor de adquisición fiscal de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos y de la tesorería, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del **valor de mercado** que resulte del balance final de liquidación de la

sociedad que se extingue. La opción por el valor de mercado es también una novedad con respecto al régimen previsto en su día para las transparentes en el que el legislador se decantó por realizar la distribución en función del valor neto contable.

También en estos casos, los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos y de la tesorería, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de su transmisión resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación, siempre que la cancelación registral se realice dentro del año 2007, se aplicará, tanto por las sociedades patrimoniales como por sus socios, la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, excepto el tipo de gravamen de la parte especial de la base imponible que será del **18 por ciento**.

En dichos períodos impositivos no será de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones de las sociedades que opten por la liquidación.

Cuando la cancelación registral se realice una vez sobrepasado dicho plazo, será de aplicación el **régimen general**. Parece que debe entenderse que las operaciones de liquidación, en este caso, no estarían amparadas por el régimen especial previsto en la disposición transitoria 24ª del TRLIS en la redacción del de ley.

El régimen especial de liquidación no contempla el IVA, como tampoco se contemplaba en el régimen de liquidación de sociedades transparentes, con lo que a efectos de este impuesto la operación de liquidación **tendrá la tributación que le corresponda**. Esta tributación dependerá básicamente del número de adquirentes (socios), de la continuidad o no en el desarrollo de la actividad y de la naturaleza de los activos transmitidos.

Un **ejemplo** puede ayudar a ilustrar la aplicación del régimen:

Supongamos la sociedad X que tiene el siguiente Balance:

ACTIVO	PASIVO
1.000 Inmuebles	Fondos propios 500
500 Deudores	Deudas 1.100
100 Tesorería	
1.600 Total	Total 1.600

El activo está formado por dos inmuebles cuyos valores de mercado son 1.500 (fecha de adquisición = 15-03-1988) y 2.000 (fecha de adquisición = 5-12-1998). De estos datos se desprende que la sociedad presenta unas plusvalías tácitas de 2.500.

El coste de adquisición del 100% de las participaciones suponemos que ascendió a 1.000 y que la participación pertenece a una persona físicas residente. También partimos del supuesto de que dichas participaciones fueron adquiridas en el año 1990 y que su coste de titularidad asciende a 200 .

Tributación en la sociedad X:

En el Impuesto de Sociedades: No se devenga renta alguna como consecuencia de la liquidación.

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: No se devenga renta alguna, el socio que recibe los inmuebles se subroga en cuanto a las fechas y valores que a efectos de este impuesto tenía la sociedad X.

Tributación en el socio persona física:

En el IRPF:

Aplicamos la regla antes vista:

Valor de adquisición de la participación = 1.000
 + Coste de titularidad = + 200
 + Deudas adjudicadas = +1.100
 - Deudores y tesorería = - 600

Diferencia..... = 1.700 Es > que 0 => No es renta, se tomará como valor fiscal de los inmuebles adjudicados.

Valoración de cada uno de los inmuebles adjudicados: debe realizarse con base en su valor de mercado:

	Valor de mercado	%	Valor fiscal
Inmueble 1	1.500	42,86	729
Inmueble 2	2.000	57,14	971
Total.....	3.500	100,00	1.700

Fecha de adquisición del Inmueble 1 : 15-03-1988

Fecha de adquisición del Inmueble 2 : 5-12-1998

En el Impuesto sobre Transmisiones, concepto Operaciones societarias, será una operación exenta.

Supongamos ahora que manteniéndose el resto de datos igual, la sociedad X tiene el siguiente balance:

ACTIVO	PASIVO
1.000 Inmuebles	Fondos propios 3.000
2.000 Deudores	Deudas 1.000
1.000 Tesorería	
4.000 Total	Total 4.000

La tributación en la sociedad X sería la misma que en el caso anterior.

La tributación en el socio persona física sería la siguiente:

En el IRPF:

Aplicamos la regla antes vista:

Valor de adquisición de la participación = 1.000

+ Coste de titularidad = + 200

+ Deudas adjudicadas = +1.000

- Deudores y tesorería = -3.000

Diferencia..... = - 800 Es < que 0, luego:

El socio persona física tendrá una ganancia patrimonial en su IRPF por importe de 800.

La valoración de cada uno de los inmuebles adjudicados será de **cero**, y las fecha de adquisición serán las siguientes:

Fecha de adquisición del Inmueble 1 : 15-03-1988

Fecha de adquisición del Inmueble 2 : 5-12-1998

La **posterior transmisión** de estos elementos patrimoniales por el socio determinará una renta, positiva o negativa, o una ganancia o pérdida patrimonial, determinada por la diferencia existente entre el valor de transmisión y el valor de adquisición fiscal.

Dos reglas específicas deberán ser tomadas en consideración:

- La fecha de adquisición de los elementos patrimoniales será la de su adquisición por la sociedad y no la de adjudicación.
- No se aplicarán los porcentajes reductores de la Ley 18/1991.