



# VÍDEO 7

- Regímenes especiales





# Regímenes especiales

- Su aplicación depende del tipo de sujeto de pasivo del impuesto (por ejemplo: agrupaciones de interés económico) o el tipo de actividad que desarrolla (por ejemplo: entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda)
- El régimen especial es de aplicación preferente sobre el resto de reglas generales del Impuesto (que se aplican en la medida que no contradigan las especiales)
- Hay una gran diversidad de regímenes que, en algunos casos, el Manual considera ya anacrónicos (y deberían suprimirse, tendiendo a una mayor uniformidad)
- Los regímenes tienen diversos grados de trascendencia; el Manual destaca:
  - Régimen de consolidación fiscal
  - Régimen de las operaciones de reestructuración empresarial
  - Régimen de empresas de reducida dimensión
  - Transparencia fiscal internacional



## Agrupaciones de interés económico (AIE) españolas (Art. 43 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** las AIE son figuras asociativas creadas para facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros:
  - El objeto de la AIE será exclusivamente una actividad económica auxiliar de la de sus socios
  - La normativa fiscal no establece requisitos adicionales, pero el régimen especial no será aplicable en los períodos impositivos en que la AIE realice actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean participaciones de sus socios o controlen las actividades de sus socios o de terceros
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Sólo tributarán por el IS por la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes, pero no por la que corresponda a los residentes en territorio español o a sus socios no residentes con establecimiento permanente en España
  - Se atribuirán a los socios que sean residentes o, sin ser residentes, operen en España mediante establecimiento permanente:
    - Los gastos financieros netos que la AIE no se haya deducido
    - La reserva de capitalización que la AIE no se haya aplicado
    - Las bases imponibles positivas y negativas obtenidas por la agrupación
    - Las bases de las deducciones y bonificaciones en la cuota a que tenga derecho la AIE
    - Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.



## Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (Art. 48 y 49 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** sociedades que tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido; y que cumplan ciertos requisitos:
  - El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento ha de ser en todo momento igual o superior a ocho.
  - Que las viviendas permanezcan arrendadas/ofrecidas en arrendamiento al menos 3 años

→ *Se considerará que la actividad de arrendamiento es una actividad económica cuando para el desarrollo de la misma se cuente, al menos, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa*
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - La aplicación de una bonificación en cuota: El porcentaje de la bonificación se ha reducido drásticamente para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022, pasando de una bonificación del 85% a una bonificación del 40%.
  - La aplicación del régimen no es automática sino que exige que se opte expresamente por el mismo. Ahora bien, no requiere autorización administrativa pero sí que se comunique a la Administración Tributaria.
  - Se entiende por vivienda, considerando la Ley de Arrendamientos Urbanos, la edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de habitación del arrendatario
  - Formalmente, se exige que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda/local.



## Sociedades y fondos de capital-riesgo (Art. 50 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** sociedades de capital riesgo (Ley 22/2014)
  - Se excluyen del régimen las rentas que se obtengan a través de un paraíso fiscal o si el adquirente reside en un paraíso fiscal
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Exención en un 99% de las rentas positivas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de las entidades de capital-riesgo, siempre que:
    - No se cumplan los requisitos del art. 21 LIS (Exención sobre dividendos o participación en beneficios de entidades cuando la participación sea al menos del 5%...)
    - La transmisión se produzca a partir del segundo año de tenencia desde la adquisición o la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios que perciban los socios de las entidades de capital riesgo:
    - Aplicarán la exención del 21.1 LIS cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia (solo esta parte también se aplica a los socios de las sociedades de desarrollo industrial regional: art. 51 LIS). Para aplicarlo a socios de sociedades de capital riesgo, se exige que los socios tribuyen por el IS o el IRNR con establecimiento permanente
    - No se entenderán obtenidos en España cuando su perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente



## Instituciones de Inversión Colectiva (Arts. 52 a 54 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** el régimen explicado en el Manual se aplica a los socios o partícipes de este tipo de entidades, reguladas en la Ley 35/2003.
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Los socios que tributen en el IS (o en el IRNR con establecimiento permanente) aplicarán en el siguiente régimen:
    - Integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esas Instituciones
    - Integrarán la ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones. Cuando existan valores homogéneos, se aplica el criterio FIFO (First In, First Out: los transmitidos o reembolsados son los adquiridos en primer lugar).
  - **Los socios que tributen en IRPF (art. 94 LIRPF)** tributarán por la ganancia o pérdida patrimonial, pero en caso de reinversión del importe obtenido en otras acciones o participaciones en IIC no se computa la ganancia o pérdida y las acciones mantienen el valor inicial de adquisición (lo que se produce es un diferimiento de la tributación).
    - Se aplica también a los reembolsos de participaciones en IIC que sean fondos de inversión y la transmisión de acciones de IIC con forma societaria, si (1) el número de socios de la IIC es superior a 500 y el contribuyente no ha participado en más del 5% del capital en los 12 meses anteriores.



## Régimen de consolidación fiscal (Arts. 55 y ss LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica, con carácter voluntario, a los **grupos fiscales**, entendiendo como tales al conjunto de entidades residentes en territorio español (y, en algunos casos, en el extranjero) que cumplan determinados requisitos (art. 58 LIS) y tengan la forma de SA, SL, sociedad comanditaria por acciones o fundación bancaria.
  - La sociedad dominante del grupo deberá cumplir los siguientes requisitos:
    - Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al IS o a un impuesto análogo en el extranjero
      - Si la entidad dominante reside en el extranjero no forma parte del grupo fiscal, pero se tiene en cuenta para ver qué entidades dominadas se integran en el grupo. *Por ejemplo, una entidad alemana tiene dos filiales en España. Las dos filiales españolas pueden formar un grupo, pero la matriz alemana quedaría fuera.*
    - No residir en un paraíso fiscal
      - Si la entidad dominante es un EP de una entidad no residente, dicha entidad tampoco podrá residir en un paraíso fiscal
    - Tener una participación del 75% o más del capital social [70% si la empresa cotiza en bolsa] y la mayoría de los derechos de voto de las entidades dependientes.
      - El requisito se exige el primer día del período impositivo en que sea de aplicación el régimen y deberá mantenerse durante todo el período impositivo, salvo disolución de la entidad participada.
    - No depender de ninguna otra sociedad que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.
      - Si la entidad dominante es un EP de una entidad no residente, dicha entidad tampoco podrá depender de ninguna otra sociedad que reúna los requisitos para ser considerada como dominante
    - No estar sometida al régimen especial de las AIE/UTE o regímenes análogos.
  - Se consideran entidades dependientes:
    - Las residentes en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos señalados
    - Los EP en España de entidades no residentes respecto de las cuales una entidad cumpla los mismos requisitos de control



# Régimen de consolidación fiscal (Arts. 55 y ss LIS)

- **Contenido del régimen fiscal:**

- Contribuyente: el grupo fiscal pasa a ser el contribuyente por IS; las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual
  - La LIS hace referencia a tres tipos de entidades:
    - La entidad dominante
    - La entidad representante. Será representante la entidad dominante cuando resida en territorio español; si no es el caso, la que se designe (*en el ejemplo de la matriz alemana de la diapositiva anterior, una de las entidades españolas sería la representante*)
    - Las entidades dependientes
  - Se excluyen del grupo de consolidación las sociedades no residentes, las exentas del IS o las declaradas en concurso de acreedores, entre otras.
- Período impositivo: el período impositivo del grupo fiscal coincidirá con el de la entidad representante
- Cuantificación:
  - Se determinará una única base imponible para todo el grupo fiscal
  - Se aplicará el tipo de gravamen que corresponda a la entidad representante
  - Se aplicarán las deducciones y bonificaciones previstas, incluyendo las deducciones pendientes de aplicar por alguna entidad (considerando los límites aplicables a dicha entidad)
- Obligaciones formales:
  - La presentación de la declaración del IS y los pagos fraccionados es un deber de la entidad representante
  - Existen importantes obligaciones de documentación



# Régimen de consolidación fiscal (Arts. 55 y ss LIS)

- **Atención: preguntado en algún examen:**

**La tributación mínima del 15% sobre la base imponible en el IS se aplicará a aquellos que tributen en régimen de consolidación fiscal, con independencia de su Importe Neto de Cifra de Negocios.**

→ Resulta aplicable, en todo caso y con independencia del importe neto de la cifra de negocios, la tributación mínima contemplada en el art. 30 bis LIS:

“Artículo 30 bis Tributación mínima

1. En el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible”

Es decir, dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.



## Régimen especial de las operaciones de reestructuración empresarial (Arts. 76 a 89 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a determinadas operaciones de reestructuración empresarial previstas en la Directiva 2009/133/CE, del Consejo (fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea)
- **Contenido del régimen fiscal:** el objetivo es garantizar que estas operaciones sean neutrales fiscalmente, para no desincentivarlas, y a tales efectos se dispone el diferimiento de los impuestos que podrían generarse:
  - No se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto por la transmisión, por parte de entidades residentes en España, de (1) bienes y derechos situados en España (2) EP situados en un Estado UE, en favor de entidades UE; (3) EP situados fuera de la UE, en favor de entidades españolas
  - La entidad adquirente mantendrá, a efectos fiscales, el mismo valor y la misma fecha de adquisición que tuvieran, para el transmitente, los bienes adquiridos (de este modo, la plusvalía queda latente hasta que se vuelvan a transmitir los bienes); la misma regla se aplica en caso de transmisión de una rama de actividad o elementos patrimoniales.
  - No se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto al atribuir valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en España o la UE; o, si residen fuera de la UE, siempre que los valores sean representativos de una entidad residente en territorio español
  - En caso de transmisión de una rama de actividad, la entidad adquirente se subrogará en las bases imponibles negativas generadas



## Régimen fiscal de la minería (Arts. 90 a 94 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** Pueden acceder a este beneficio las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación, explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Libertad de armonización
    - Podrán aplicarla las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales y otros recursos geológicos
    - Se aplica a las inversiones en activos mineros y las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie
    - Se aplica durante 10 años contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.
  - Factor de agotamiento:
    - Consiste en una reducción de la base imponible para favorecer la investigación minera y la puesta en explotación de yacimientos para sustituir los criaderos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas (las cantidades reducidas deben invertirse en no más de 10 años)
    - El factor de agotamiento no excederá:
      - Del 30% de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos del art. 91.1 LIS (que son la mayoría de los aprovechamientos mineros).
      - Del 15% del valor de los minerales vendidos, en determinados casos (materias primas minerales declaradas prioritarias).



## Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos (Arts. 95 a 99 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en España y, con carácter complementario de éstas, las de transporte, almacenamiento, depuración y venta
- **Contenido del régimen fiscal:** se prevé un factor de agotamiento (como en la minería):
  - Consiste en una reducción de la base imponible para sustituir los yacimientos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas (de nuevo, las cantidades reducidas deben invertirse en no más de 10 años)
  - El factor de agotamiento no excederá de una de las siguientes cantidades (la entidad podrá elegir libremente entre una u otra):
    - Del 25% del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y de la prestación de servicios de almacenamiento, con el límite del 50% de la base imponible previa a esta reducción.
    - Del 40% de la cuantía de la base imponible previa a esta reducción.



## Transparencia fiscal internacional (Art. 100 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a sociedades [también EP] extranjeras controladas (SEC) por entidades españolas y de las que se presume que no se han creado por motivos económicos sino para reducir el pago del impuesto, algo que se deduce de los indicios previstos en la ley.
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - El elemento principal es la imputación de las rentas de la SEC/EP a la entidad española (esta, por tanto, tributará por ellas a medida que la SEC/EP las obtenga, no cuando reparta beneficios)
    - Cuando la SEC/EP no tenga medios materiales y personales para realizar las actividades que se le atribuyen, se imputaran a la entidad residente **todas** las rentas de la SEC/EP.
    - En caso contrario, se le imputarán solo las rentas pasivas (derivadas de actividades no empresariales), salvo que dichas rentas pasivas no superen el 15% de las rentas totales de la SEC/EP.
  - La entidad española puede deducir de la cuota íntegra el impuesto pagado por la SEC, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada; y el satisfecho en el extranjero por la distribución de dividendos o participación en beneficios
  - Hay reglas especiales cuando la SEC/EP esté en un paraíso fiscal: se prohíbe deducir el impuesto pagado allí o se imponen obligaciones formales más exigentes, entre otras.



## Entidades de reducida dimensión (Arts. 101 a 105 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a sujetos pasivos que cumplan los siguientes requisitos:
  - Que el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros
    - Si un ejercicio se supera el umbral pero durante los 3 anteriores se estuvo por debajo, el régimen será aplicable durante los 3 períodos impositivos inmediatos siguientes a aquel en que se superó el umbral.
  - Que no se califiquen como entidad patrimonial
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Libertad de amortización, vinculada con el incremento de la plantilla media (art. 102 LIS)
  - Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (103 LIS): aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 2.
  - Deducibilidad de la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo que no se hayan contabilizado de manera individualizada según las reglas del 13.1 LIS (104 LIS)
  - Reserva de nivelación de bases imponibles (105 LIS)



## Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a los arrendadores en este tipo de contratos que sean entidades de crédito o establecimientos financieros de crédito
  - Los contratos deberán cumplir una serie de requisitos también:
    - Tener una duración mínima de 2 años (para bienes muebles) o 10 años (para bien inmuebles o establecimientos industriales)
    - Las cuotas de arrendamiento financiero deberán constar en el contrato diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella
    - El importe anual de la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá ser constante o creciente a lo largo del contrato
- **Contenido del régimen fiscal:** la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora se considerará gasto deducible



## Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) (Arts. 107 y 108 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a las entidades cuyo objeto social incluya (no necesariamente de manera exclusiva) la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español
  - La gestión debe ser activa y se deben tener los medios materiales y personales para ello (se excluye expresamente a las entidades patrimoniales)
  - Los valores deben ser nominativos
  - El objetivo del régimen especial es atraer entidades *holding* a España
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Las rentas de la ETVE tributan por el régimen general (normalmente aplicará las exenciones de los arts. 21 y 22 LIS).
  - Respecto de los socios, la tributación de los beneficios distribuidos o las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en la ETVE o por la separación del socio o liquidación de la entidad dependerán del impuesto por el que tribute el socio, pero en el caso de no residentes, la renta se entenderá no obtenida en territorio español.



# Régimen de entidades parcialmente exentas

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a las entidades del art. 9.3 LIS, que incluye:
  - Las entidades sin ánimo de lucro a las que no se aplique la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
  - Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas
  - Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores
  - Determinados fondos de promoción de empleo
  - Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social
  - Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.
- **Contenido del régimen fiscal:**
  - **Exención de determinadas rentas:**
    - Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas
    - Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
    - Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica
  - **No se consideran gastos deducibles:**
    - Los totalmente imputables a las rentas exentas, ni la parte correspondiente de los parcialmente imputables a las rentas exentas
    - Las cantidades que constituyan aplicación de resultados
  - Estas entidades deben llevar una contabilidad que permita diferenciar ingresos y gastos vinculados con operaciones exentas y no exentas



## Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (Art. 112 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a las agrupaciones vecinales que gestionan montes de naturaleza especial de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 55/1980.

*Estos montes pertenecen a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales*

- **Contenido del régimen fiscal:**
  - Puede aplicarse una reducción por el importe de los beneficios del ejercicio que se destinen a ciertas actividades:
    - Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado
    - Gastos de conservación y mantenimiento del monte
    - Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social
  - Tales cantidades deberán destinarse a las finalidades descritas en el propio período impositivo o los 4 siguientes



## Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (Arts. 113 a 117 LIS)

- **Ámbito/requisitos de aplicación:** se aplica a las entidades navieras que exploten buques, propios o arrendados, en cuanto a la actividad de navegación en alta mar:
  - Entidades inscritas en un registro de empresas navieras cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados.
  - Entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques

Voluntario, debiendo el contribuyente pasivo optar expresamente por su aplicación. Necesaria la autorización concedida por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Las entidades acogidas al régimen especial deberán disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas al régimen especial, así como los activos afectos a las mismas



## Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (Arts. 113 a 117 LIS)

- **Contenido del régimen fiscal:**

- La parte de base imponible que se corresponda con la explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques a que se aplica el régimen se calcula según una escala que marca un importe diario por cada 100 toneladas decreciente según el volumen de toneladas registro del buque (estimación objetiva)

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas - Euros
Entre 0 y hasta 1.000	0,90 €
Entre 1.001 y hasta 10.000	0,70 €
Entre 10.001 y hasta 25.000	0,40 €
Desde 25.001	0,20 €

- La base imponible que se corresponda con otras actividades aplica el régimen de estimación directa