

# Tributación

## «NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES»

T. Pérez Martínez

Desde el mes de octubre de 2009 se han venido publicando normas que, en mayor o menor medida, introducen modificaciones en las Leyes y los Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Además de la anual Ley de Presupuestos Generales del Estado, la norma reguladora de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario contiene disposiciones fiscales que afectan al mencionado impuesto.

En este artículo se recogen las modificaciones introducidas por las normas señaladas, atendiendo a las materias a las que afectan y señalando los ejercicios en los que serán aplicables.

## I. NORMAS PUBLICADAS DESDE FINALES DE 2009

- Ley 11/2009, de 26 de octubre, reguladora de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante Ley 11/2009).
- La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (en adelante LPGE 2010).
- Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario (en adelante RD 1/2010).

Analizaremos las modificaciones introducidas por estas normas atendiendo a las materias a las que afectan y señalando los ejercicios en los que serán aplicables.

## II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### 1. Rentas no sujetas (LPGE 2010).

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, no se integran en la base imponible del impuesto las rentas positivas relativas a la percepción de ayudas de la política agraria comunitaria, por el abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

### 2. Coeficientes de corrección monetaria (LPGE 2010).

La Ley de Presupuestos, como es habitual, actualiza los coeficientes que recogen la depreciación monetaria habida desde 1983, aplicables, de acuerdo con el artículo 15.9 a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), a la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de inmuebles.

Así, para 2010, estos coeficientes se incrementan en un 1,2 por 100 y serán los siguientes:

	<b>Coeficiente</b>
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,2719
En el ejercicio 1984	2,0630
En el ejercicio 1985	1,9052
En el ejercicio 1986	1,7937
	.../...

.../...	
En el ejercicio 1987	1,7087
En el ejercicio 1988	1,6324
En el ejercicio 1989	1,5612
En el ejercicio 1990	1,5001
En el ejercicio 1991	1,4488
En el ejercicio 1992	1,4167
En el ejercicio 1993	1,3982
En el ejercicio 1994	1,3730
En el ejercicio 1995	1,3180
En el ejercicio 1996	1,2553
En el ejercicio 1997	1,2273
En el ejercicio 1998	1,2114
En el ejercicio 1999	1,2030
En el ejercicio 2000	1,1969
En el ejercicio 2001	1,1722
En el ejercicio 2002	1,1580
En el ejercicio 2003	1,1385
En el ejercicio 2004	1,1276
En el ejercicio 2005	1,1127
En el ejercicio 2006	1,0908
En el ejercicio 2007	1,0674
En el ejercicio 2008	1,0343
En el ejercicio 2009	1,0120
En el ejercicio 2010	1,0000

Estos coeficientes serán de aplicación a ejercicios iniciados partir de 1 de enero de 2010.

### 3. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo (LPGE 2010).

Se establece, mediante la creación de la disposición adicional 12.<sup>a</sup>, un tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

Así, en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos periodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 del TRLIS deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por 100.

La aplicación de la escala anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos periodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, no sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese periodo.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos periodos impositivos.

**EJEMPLO 1:**

	2008	2009	2010	2011
Plantilla media	5	4,5	5,5	3
Aplicación escala reducida	–	No	Sí	No

En caso de incumplimiento de la condición establecida, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por 100 a la base imponible del referido primer periodo impositivo, además de los intereses de demora.

Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del TRLIS.

Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los periodos impositivos hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010 ó 2011 y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer periodo impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala se aplicará en el periodo impositivo

.../...

.../...

de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese periodo impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por 100 a la base imponible del referido primer periodo impositivo, además de los intereses de demora.

Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 del TRLIS, consistente en determinar el pago fraccionado partiendo de la base imponible corrida del ejercicio, la escala reducida no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.

#### **4. Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades (LPGE 2010).**

La Ley de Presupuestos, como en años anteriores, determina el importe de los pagos fraccionados.

Para la modalidad prevista en el apartado 2 del artículo 45 del TRLIS, consistente en determinar el pago fraccionado partiendo de la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido, será el 18 por 100.

Para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del TRLIS, consistente en determinar el pago fraccionado partiendo de la base imponible corrida del ejercicio, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto (por ejemplo,  $5/7 \times 30\% = 21\%$ ).

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2010.

Estas normas serán de aplicación a ejercicios iniciados partir de 1 de enero de 2010.

#### **5. Porcentaje de retención o ingreso a cuenta (LPGE 2010).**

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010 se establece, con carácter general, un porcentaje de retención o ingreso a cuenta del 19 por 100.

Cuando se trate 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, dicho porcentaje se dividirá por dos.

## 6. Exclusión de retención o ingreso a cuenta (RD 1/2010).

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para establecer una exclusión tanto de soportar como de practicar retenciones, de carácter subjetivo, para la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores, en relación con las rentas derivadas de los préstamos de valores realizados por dicha entidad como mecanismo de aseguramiento de la liquidación en plazo de las operaciones bursátiles.

## 7. Régimen fiscal de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) (Ley 11/2009).

Las SOCIMI se configuran como sociedades anónimas que tienen por objeto la inversión directa o indirecta en inmuebles urbanos en arrendamiento y podrán aplicar un régimen especial de tributación en la medida en que se cumplan determinados requisitos de carácter mercantil, centrados básicamente en la admisión a negociación de sus acciones en un mercado regulado y la distribución anual de casi la totalidad de sus resultados. Las SOCIMI se configuran como un instrumento de inversión destinado a canalizar las inversiones en el mercado inmobiliario con el objetivo de continuar con el impulso del mercado del alquiler en España, dinamizar el mercado inmobiliario e incrementar la competitividad en los mercados de valores españoles.

Las características de su régimen fiscal especial pueden concretarse en los siguientes puntos:

- Este régimen fiscal especial tiene carácter optativo. La opción ha de adoptarse por acuerdo de la Junta General y ha de comunicarse a la AEAT antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del periodo impositivo. El régimen fiscal especial se aplicará en el periodo impositivo que concluya con posterioridad a la citada comunicación de la opción por el mismo, y se seguirá aplicando en tanto no se renuncie a su aplicación. Excepcionalmente se permite la posibilidad de optar por el régimen especial aunque no se cumplan los requisitos, a condición de que los mismos se cumplan en los dos años siguientes a la fecha de la citada opción. Si no se cumplen estos requisitos en plazo, la sociedad tributará por el régimen general a partir de la fecha del incumplimiento, debiendo regularizar las cuotas de los periodos en los que disfrutó indebidamente del régimen especial.
- Es incompatible con cualquiera de los regímenes especiales previstos en el Título VII del TRLIS, excepto con el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, canje de valores y cambio de domicilio social, con el de transparencia fiscal internacional y con el de determinados contratos de arrendamiento financiero.
- Respecto al contenido del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades, podemos señalar:
  - a) Base imponible: la cuantificación de la base imponible seguirá las reglas generales. Si bien, se declara la exención del 20 por 100 de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas siempre que más del 50 por 100 de su activo esté formado por viviendas.

- b) Tipo de gravamen: el tipo de gravamen será el 18 por 100 (el 19% para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2010, según modificación introducida por LPGE 2010), si bien se aplicará el tipo general de gravamen (normalmente un 30%) a las siguientes rentas:
- Las que procedan de la transmisión de los inmuebles o participaciones afectos a su objeto social principal cuando se haya incumplido el requisito de permanencia en el activo, o cuando el adquirente sea una entidad vinculada que forme parte del mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS o resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria.
  - Las que procedan del arrendamiento de los citados inmuebles a una entidad con la que exista vinculación fiscal en el sentido del artículo 16 del TRLIS.
  - Las que procedan de operaciones que no determinen un resultado por aplicación de la normativa contable.
- c) Deducciones y bonificaciones: las deducciones y bonificaciones son las aplicables a otras sociedades, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que se aplicará en un 6 por 100 a la renta generada de las transmisiones de inmuebles o participaciones afectos a su objeto social principal realizadas después de transcurrido el plazo de mantenimiento de estos elementos (de 3 a 7 años) y que se hayan integrado en la base imponible como consecuencia de la distribución de dividendos.
- d) Devengo y liquidación: el devengo del impuesto se producirá en la fecha en que la junta general de accionistas acuerde la distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al periodo impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en los que se aplicó el régimen fiscal especial. No obstante, en relación con las rentas obtenidas en el periodo impositivo que se sometan al tipo general de gravamen, así como cuando la SOCI-MI haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución, el devengo tendrá lugar el último día del periodo impositivo, haya o no acuerdo de distribución de beneficios.
- La autoliquidación del impuesto se realizará sobre la parte de base imponible del periodo impositivo que proporcionalmente corresponda con el dividendo acordado en relación con el beneficio obtenido. No se incluirán en la base imponible y beneficios las rentas sujetas al tipo de gravamen general.
- La presentación de la declaración deberá realizarse en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.
- e) Regularización: el incumplimiento del requisito de permanencia de inmuebles implica que, junto con la cuota del periodo impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de aplicar el 12 ó 15 por 100 (rentas parcialmente exentas) a las rentas generadas por dichos inmuebles que formaron parte de la base imponible de periodos anteriores, más intereses de demora. También, tributará al tipo general la renta procedente de los arrendamientos devengada en el periodo del incumplimiento.
- f) Pagos fraccionados: tienen obligación de presentar los pagos fraccionados de acuerdo con la modalidad del artículo 45.2 del TRLIS.

- g) Retenciones: no hay obligación de retener sobre los dividendos distribuidos por la sociedad.
- En cuanto al régimen fiscal de los socios, están exentos del pago de impuestos por los dividendos percibidos de la sociedad, en el caso de personas físicas y no residentes sin establecimiento permanente (salvo que resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información). Si los socios son personas jurídicas o no residentes con establecimiento permanente, los dividendos percibidos se integrarán en la base imponible previa elevación al íntegro, multiplicándose el importe percibido por el cociente  $100/81$ , pero se aplicarán una deducción en cuota del 19 por 100.
  - Finalmente se establecen unas reglas especiales de entrada y salida de sociedades de este régimen especial, para garantizar una adecuada tributación de las rentas que se generan (especialmente, en la transmisión de inmuebles que han pertenecido a la sociedad tanto en periodos impositivos en que ha tributado en este régimen especial como en periodos en que ha tributado en otro régimen fiscal).

**EJEMPLO 2:**

Una SOCIMI ha transmitido un local comercial «X» que tenía cedido en alquiler. La venta del local «X», que se adquirió hace ocho años, ha generado una renta positiva de 100.000 euros. En relación con la plusvalía obtenida en la venta del local «X» la SOCIMI ha acordado distribuir el 50 por 100 como dividendo a los accionistas. Con el importe obtenido en la transmisión ha comprado dos nuevos locales.

**Solución:**

- Base imponible: 50.000 (importe distribuido como dividendo)
- Cuota íntegra:  $50.000 \times 19\% = 9.500$
- Deducción reinversión:  $50.000 \times 6\% = 3.000$
- Cuota IS:  $9.500 - 3.000 = 6.500$ .

## 8. Correcciones de valor por deterioro de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (Ley 11/2009).

Se modifica, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 12 del TRLIS, relativo a la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado, para establecer que a efectos de esta deducción en las entidades del grupo, multigrupo y asociadas «el importe de los fondos propios de la entidad participada se

reducirán o aumentarán por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

### **9. Tipo de gravamen de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias (Ley 11/2009).**

En relación con el tipo de gravamen de las sociedades y fondos de inversión inmobiliarios (1%), se elimina el requisito de inversión del 50 por 100 de su activo en viviendas, residencias estudiantiles y residencias de la tercera edad y se añade el requisito de que los estatutos de la entidad prevean la no distribución de dividendos.

### **10. Régimen de consolidación fiscal (Ley 11/2009).**

Con relación al régimen de consolidación fiscal, se permite tributar en este régimen cuando la matriz controle como mínimo el 70 por 100 de la filial, frente al anterior 75 por 100, en el caso de tratarse de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

### **11. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (Ley 11/2009).**

En relación con el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, se añade una disposición transitoria 30.<sup>a</sup> relativa a los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011 para establecer que el requisito de que el importe anual deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del periodo contractual no se exigirá en esos años, pero con el límite de que el importe anual de esas cuotas en dichos periodos no exceda del 50 por 100 del coste del bien (para bienes muebles) o del 10 por 100 (para bienes inmuebles o establecimientos industriales).

## **III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)**

### **1. Tipo de gravamen de las rentas del ahorro (LPGE 2010).**

Con efectos 1 de enero de 2010, se eleva del 18 al 19 por 100 la tributación de:

- 1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- 2.º Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- 3.º Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

## 2. Imposición complementaria (LPGE 2010).

Con efectos 1 de enero de 2010, se eleva del 18 al 19 por 100 la imposición complementaria de las rentas transferidas por los establecimientos permanentes al extranjero, siempre que sean con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos no deducibles del artículo 18.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.